+Lectura GRATIS en la nube

DEFENSA FISCAL & PENAL FISCAL
Cuatro Visiones

MAGALY JUÁREZ ARELLANO
MARVIN ALFREDO GÓMEZ RUIZ
LUIS DAVID COAÑA BE
SERGIO ESQUERRA

tirant lo blanch
TRATADOS

DEFENSA FISCAL &
PENAL FISCAL
CUATRO VISIONES

Juárez, Gómez, Coaña, Esquerra.

tirant lo Blanch

Ciudad de México, 2020

CONTENIDO

DEDICATORIAS..... 11

PRESENTACIÓN...... 13

PRÓLOGO..... 19

NOTAS IMPORTANTES..... 27

ACERCA DE LOS AUTORES..... 29

TÍTULO PRIMERO
MAGALY JUÁREZ ARELLANO..... 31

CAPÍTULOS
I. LA INDEBIDA ACTUACIÓN DE LAS AUTORIDADES
ANTE UN CAMBIO DE DOMICILIO..... 33

II. CÓMO IMPUGNAR LA REMOCIÓN DEL DEPOSITARIO. 55

III. LAS PRESUNTIVAS FISCALES Y SU DEFENSA..... 85
IV. ILEGAL RECHAZO DE DEDUCCIONES POR FALTA DE VERACIDAD EN LAS OPERACIONES. ESTUDIO DE LAS RAZONES Y OPCIONES DEFENSIVAS..... 105

V. ERRORES COMUNES EN EL OFRECIMIENTO Y DESAHOGO DE LAS PERICIALES..... 161

VI. JURISPRUDENCIA: CONCEPTO, APLICACIÓN, OBLIGATORIEDAD E IRRETROACTIVIDAD..... 175

TÍTULO SEGUNDO

MARVIN ALFREDO GÓMEZ RUIZ..... 219

CAPÍTULOS

I. OBLIGACIÓN DE LAS AUTORIDADES DE FISCALIZAR A PETICIÓN DEL CONTRIBUYENTE. IMPORTANCIA Y NULIDAD POR DESVÍO DE PODER.. 221

II. ILEGALIDAD DE LAS ENTREVISTAS A TRABAJADORES POR PARTE DEL IMSS. SU TRASCENDENCIA EN LA DETERMINACIÓN DE UN CRÉDITO FISCAL..... 232

III. ILEGALIDAD GENÉRICA DE LAS AUDITORIAS DE IMPUESTOS FEDERALES POR AUTORIDADES FISCALES ESTATALES. LA FALTA DE MOTIVACIÓN DE LA APROBACIÓN DEL COMITÉ DE PROGRAMACIÓN..... 237

IV. INSEGURIDAD JURÍDICA EN EL INVENTARIO DE DOCUMENTACIÓN DURANTE LAS AUDITORIAS FISCALES. SU TRASCENDENCIA PARA ANULAR EL CRÉDITO FISCAL..... 245

V. INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 46 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN LA REPOSICIÓN DE VISITAS DOMICILIARIAS POR VICIOS FORMALES..... 261

VI. ATIPICIDAD GENÉRICA EN LAS SANCIONES DE LA LEY ANTILAVADO..... 267

VII. PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO. SU UTILIZACIÓN EN LA INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES.....277

VIII. PAPELES DE TRABAJO EN MATERIA FISCAL FEDERAL. SU REQUERIMIENTO ILEGAL DURANTE LAS REVISIONES DE GABINETE.....295

IX. ALCANCES DE LAS REVISIONES DE GABINETE SOBRE LA CONTABILIDAD DE LOS CONTRIBUYENTES. PROHIBICIÓN PARA LA AUTORIDAD DE CONSERVARLA DURANTE EL PLAZO DE LA REVISIÓN EN SUS OFICINAS..... 303

X. ACTUAL CONFORMACIÓN DE LAS NULIDADES EN MATERIA FISCAL. LISA Y LLANA, PARA EFECTOS Y LA NULIDAD EXCEPCIONAL..... 319

TÍTULO TERCERO
LUIS DAVID COAÑA BE..... 329

CAPÍTULOS.
I. LA REFORMA PENAL FISCAL 2020 Y LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE-ENEMIGO DEL ESTADO..... 331

II. INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS FACULTADES DE INVESTIGACIÓN DE LA SHCP PARA ALLEGARSE INFORMACIÓN BANCARIA PARA “FINES PENALES”..... 343
III. COMPLIANCE PENAL-TRIBUTARIO PARA EMPRESAS EN MÉXICO: ¿LUJO O NECESIDAD?..... 353

IV. ¿CÓMO IMPUTAR (Y DEFENDER) EMPRESAS POR DELITOS FISCALES?..... 367

V. FORMAS DE AUTORÍA Y PARTICIPACIÓN POR DELITOS FISCALES..... 381

TÍTULO CUARTO
SERGIO ESQUERRA..... 395

CAPÍTULOS
I. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL ARTÍCULO 26 FRACCIÓN III DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN: INCONSTITUCIONAL PARA DIRECTORES Y GERENTES GENERALES O ADMINISTRADORES ÚNICOS DE PERSONAS MORALES.....397

II. EL EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO INCOMPLETO Y SUS CONSECUENCIAS EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL..... 407

III. ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN: INCONSTITUCIONAL PARA EDOS..... 413

IV. NOTAS SOBRE MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN NORMATIVA Y A LA LEY FISCAL..... 447

V. INDEBIDA LIMITACIÓN DE LA PERICIAL CONTABLE EN LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN (REVISIÓN DE GABINETE Y VISITA DOMICILIARIA)..... 465

VI. EL SILENCIO FISCAL..... 481

VII. LA RAZÓN DE NEGOCIOS, UN COMPONENTE ILEGAL EN LA DETERMINACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES..... 487

BIBLIOGRAFÍA Y FUENTES..... 499

DEDICATORIAS

Magaly Juárez Arellano:
Para “Mamá Chole” que me habló de Dios, del amor y la fe, por lo que siempre está conmigo.

Marvin Alfredo Gómez Ruiz:
Para Sofy, Santy y Mony, quienes me acompañan en esta travesía.

Luis David Coaña Be:
Para quienes me han acompañado y nunca me abandonaron en este camino, a pesar de la adversidad.

Sergio Esquerra:
Paulina, Jesús Fernando, Guillermo y Camila, siempre a ustedes; todo para ustedes.

PRESENTACIÓN

Dr. Carlos Orozco-Felgueres Loya.

Recordando la frase célebre de Benjamín Franklin, que dice “En este mundo sólo hay dos cosas seguras: la muerte y pagar impuestos” es que reflexiono en torno a que, sin duda, uno de los temas más dinámicos dentro de nuestra sociedad es lo relacionado con la materia fiscal, pues trata una de las dos únicas cosas que tenemos seguras en la vida: los impuestos. Los cuales seguro más de una vez nos han dado dolor de cabeza, por lo menos, interesantes debates o conversaciones con colegas, amigos e incluso familiares, pues queramos o no, es algo que nos concierne a todos.

Derivado de tal inevitabilidad es que existe la imperiosa necesidad de contar con elementos que nos ayuden a entenderlos, junto con la ley fiscal, que como todo en la vida puede tener varias interpretaciones, según el cristal con el que se mire. Es así, que la presente obra constituye una fuente de importante de consulta para adentrarnos a aspectos muy relevantes de la relación tributaria y las contribuciones.

Comienza introduciéndonos a uno de los puntos base en materia fiscal, que debe ser conocido por todo contribuyente: el cambio de domicilio fiscal. Aquí se analizan las principales problemáticas relacionadas, que se han intensificado en los últimos tiempos, que incluso pueden provocar una grave incertidumbre jurídica, dilucidando elementos legales primordiales a considerar a efectos de evitar contingencias.

Otro punto que se aborda, y del cual muchas veces se ignoran sus implicaciones, es respecto a la facultad que tiene la autoridad fiscal de realizar el embargo de negociaciones, quedando como depositario el propio contribuyente. El texto nos ofrece un amplio y claro análisis sobre la forma de actuar en una situación contingente de tal naturaleza, que implica entre otras cosas la remoción del

depositario y sus responsabilidades, dando especial énfasis en la protección de sus derechos.

Sin duda alguna, la facultad presuntiva de la autoridad fiscal para determinar ingresos a los contribuyentes conlleva (en muchos casos) a una autoevaluación de nuestro comportamiento financiero fiscal. El texto nos presenta un marco completo de tales atribuciones de la hacendaria y los aspectos que debemos considerar para el caso de que nos afecte, muy en especial en el contexto probatorio, a efectos de estar en aptitud de desvirtuar la presunción liquidada a cargo.

Es de destacar que, de los tópicos de mayor controversia dentro del mundo fiscal de todos los tiempos es el concerniente a las deducciones autorizadas, su estricta indispensabilidad para procedencia y, a últimas fechas, la materialidad fehaciente de las operaciones.

Al respecto se han generado en el foro nutridas discusiones y diferentes interpretaciones de los términos “indispensabilidad” y “materialidad”, y justo aquí es donde la valía de este libro se hace notoria de nueva cuenta, pues nos ofrece los elementos mínimos que como contribuyentes debemos conocer para cuidar, proteger y defender algo tan valioso como lo son las deducciones autorizadas.

Lo que toma mayor relevancia en aras de no caer en las denominadas “operaciones simuladas”, cuyas consecuencias podrían implicar incluso la comisión de un delito fiscal.

Se toca también lo concerniente al ofrecimiento de la prueba pericial, que desde el aspecto contable posee gran relevancia en el procedimiento contencioso administrativo federal, explicando que su correcto desahogo constituye una pieza fundamental en la defensa de los derechos de los contribuyentes; y para esto, precisamente, se nos ofrece un estudio completo con valiosas recomendaciones,

de modo que al ponerlas en práctica dicha probanza sea un elemento clave y decisivo en pro de las causas que representemos.

En paralelo, se incluye un desarrollo y sugerencias de aplicación de la jurisprudencia, considerándose que esta es un elemento fundamental que debemos observar en la dinámica de las operaciones del contribuyente, pues tal como se señala, nos proporciona criterios adicionales de aplicación de las leyes fiscales, dando una guía que nos ayude a vislumbrar puntos controversiales.

Por otro lado, se precisa puntualmente que el Instituto Mexicano del Seguro Social es otra autoridad fiscal (organismo autónomo) cuyos actos deben observar y cumplir el marco legal aplicable, pues de no ser así la consecuencia es la ilegalidad y consecuente anulabilidad del acto.

Nos presenta a la par un caso por demás interesante en el que se plantean criterios jurisdiccionales respecto a la aplicación de sanciones por incumplimiento a la denominada Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita.

Por otra parte, los autores abordan el tema de las facultades de fiscalización de la autoridad, desde una perspectiva de requisitos de legalidad, partiendo del punto origen que es el requerimiento de información y documentación, lo cual nos otorga una nueva visión respecto de los aspectos que debemos considerar cuando se nos ejercite alguna auditoria.

Como se menciona, una de las mayores preocupaciones de penalistas y fiscalistas es la reforma penal-fiscal que entró en vigor el pasado 1 de enero de 2020, pues representa un nuevo reto para los profesionistas de estos gremios, al dibujarse una línea que raya en la vulneración de los derechos fundamentales.

Al respecto, el enfoque que se da dilucida los elementos primordiales de la reforma, luego, ayuda a comprender y aplicar de forma más correcta las nuevas disposiciones. Se justifica también la necesidad de contar con una buena estrategia de compliance penal fiscal.

Casi al finalizar se toca el controvertido (desde su origen) artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. En el presente trabajo, que tengo el honor de presentar, se analiza una de las posturas más relevantes al respecto, siendo esta su inconstitucionalidad para los llamados EDOS (entidades que deducen operaciones simuladas), pues el procedimiento del dispositivo genera incertidumbre jurídica, al no respetarse el debido proceso previsto en nuestra Carta Magna.

El material nos aporta una visión completa que coadyuva al correcto entendimiento del problema y en su caso, defensa.

En relación directa con lo anterior, otro tema coyuntural, como lo es la llamada “razón de negocios”, concepto que desde hace algunos años viene siendo manejado de forma ilegal por la autoridad, según se explica puntualmente por los autores.

Así las cosas, la presente obra constituye lectura obligada para estudiantes, profesionales e interesados en el tema jurídico-fiscal, pues nos ofrece cuatro visiones claras y concretas de reconocidos autores, invitándonos al mismo tiempo a reflexionar y generar nuestros propios criterios y conclusiones.

Ciudad de México, verano de 2020.

PRÓLOGO

Dr. Miguel Carbonell.

Los diversos temas que analizan los cuatro autores del libro que el lector tiene entre las manos, ilustran de manera fehaciente el escenario problemático, enredado y casi selvático en que se desarrolla el derecho fiscal mexicano. El panorama, una vez que se atiende a los argumentos de los autores, es por demás preocupante. Lo es para los contribuyentes, pero también y sobre todo para los abogados que deben proteger el debido proceso en materia fiscal.

Creo que de eso se trata: necesitamos generar una garantía efectiva del debido procedimiento en materia fiscal, para limitar la actuación discrecional a veces, y arbitraria en otras ocasiones, de las autoridades tributarias. Eso es lo que corresponde hacer en cualquier Estado de derecho, aunque en México estamos ciertamente lejanos de ese ideal.

La lectura de este libro permite advertir diversas áreas de oportunidad para nuestro país. Debemos mejorar muchas cosas.

Desde cuestiones tan elementales como la verificación del domicilio de los contribuyentes, hasta las mucho más complejas relacionadas con el litigio en materia tributaria. No será sencillo llevar a cabo esa tarea, en un país como México, tan diverso, tan plural y complejo.

¿Cómo debemos hacerlo?

Responder esta pregunta es una tarea titánica, a la que la redacción de libros como el presente abonan. Y sirve todavía más que sean leídos, analizados, comentados y desde luego discutidos.

Estoy cierto que a los autores les interesarán mucho los comentarios que les hagan llegar los lectores, incluyendo por supuesto las críticas, pues se trata de personas a las que les gusta discutir, como a todos los que estudiamos la carrera de derecho.

En todo caso, las claras aportaciones de los autores (construidas a partir de experiencia práctica, que les permite fundamentar sus puntos de vista con abundantes apoyos legislativos y jurisprudenciales) deben ser entendidas en el afán todavía pendiente de construir un Estado constitucional, en el que se garanticen los derechos humanos de los contribuyentes.

A veces se les olvida a las autoridades, pero en efecto existen los derechos humanos en el ámbito tributario, que se deben respetar al tenor de los párrafos primero, segundo y tercero del artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que contempla incluso los de corte internacional, así como la obligación de toda autoridad de promover, respetar, proteger y garantizarlos, bajo los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, debiendo en consecuencia prevenir, sancionar y reparar sus violaciones; en paralelo a la igual titularidad de derechos, el principio pro persona y de interpretación conforme.

De especial relevancia para la materia fiscal es entender y tener claro que algunos derechos humanos son de titularidad también de investigar, personas jurídicas, tal como lo ha reconocido el Poder Judicial de la Federación.

Podrá adelantar el lector que no es poco lo que tenemos pendiente, pero es lo menos que podemos aceptar, ya que se trata de un mandato constitucional y por tanto debe ser cumplido a cabalidad.

Adicionalmente, recordemos que el derecho tributario no puede ser ajeno a figuras de otras materias, también previstas en la Constitución, que perfectamente pueden desplegar sus efectos en el derecho administrativo y fiscal sancionador.

Ahora bien, el término “sanción” es ambiguo, pues admite distintas formas o significados diversos. En principio, se concluye que la sanción jurídica es, desde un punto de vista estructural, una reacción (positiva o negativa) frente a ciertas conductas establecidas por el derecho. Partiendo de la noción de sanción que se centra en la reacción negativa frente a ciertas conductas, es posible distinguir diferentes acepciones cuya naturaleza diverge considerablemente una de la otra.

Así, por ejemplo, la nulidad de un acto puede considerarse como una sanción, distinta de aquella entendida como reproche de una conducta que se desvía de la juridicidad y que da lugar al surgimiento de responsabilidad (civil, política, administrativa o penal).

Es a partir de los precedentes de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los que se ha distinguido que el derecho administrativo tiene dos grandes vertientes, dependiendo de si el Estado actúa en su faceta reguladora (en ejercicio de su facultad constitucional de planificación de actividades económicas, sociales y culturales, para la realización de ciertos fines) o en la de policía o vigilante.

Luego, resulta evidente que estos son los ámbitos en los cuales tiene cabida la intervención de los órganos de control y los tribunales administrativos y, en el que, atendiendo a la proyección que tiene sobre la vida de las personas, se ha considerado necesario reconocer la existencia de un debido proceso administrativo, con los alcances que le han dado nuestro alto tribunal y la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

En ese tenor, estaremos ante una manifestación óptima del derecho administrativo sancionador, cuando el procedimiento: 1.resuponga la existencia de un tipo que conlleve el reproche a una infracción (que entrañe transgresión a la legalidad), 2. se siga en forma de juicio, en el cual se determine si la conducta (acción u omisión) contraviene aquellas prohibiciones legales, y 3. tenga por finalidad procurar la correcta actuación de los contribuyentes, sancionar a los infractores y, en su caso, lograr la restitución de bienes jurídicos que fuesen afectados.

Uno de los derechos específicos aplicables al derecho administrativo sancionador es, por ejemplo, el de la presunción de inocencia. Tal como lo ha reconocido el Tribunal Pleno de la Suprema Corte, luego de zanjar una divergencia de criterio entre las Salas del Máximo Tribunal de la República, en la tesis P./J. 43/2014 (10a.), de rubro "PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. ESTE PRINCIPIO ES APLICABLE AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR, CON MATICES O MODULACIONES".

Además, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis aislada P. XXXV/2002, sostuvo que, de la interpretación armónica y sistemática de los artículos 14 párrafo segundo, 16 párrafo primero, 19 párrafo primero, 21 párrafo primero y 102, apartado A, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (en su texto anterior a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de junio de 2008), deriva implícitamente el principio de presunción de inocencia. El cual se contiene de modo expreso en los diversos artículos 8 numeral 2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 14 numeral 2 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. De ahí que, al ser acordes dichos preceptos (porque tienden a especificar y a hacer efectiva la presunción de inocencia) las normas secundarias deben interpretarse de modo sistemático, a fin de hacer valer para los gobernados la versión más favorable que permita una mejor impartición de justicia de conformidad con el numeral 1 constitucional.

La referida presunción de inocencia significa, para decirlo de forma sintética, que toda persona debe tenerse por inocente hasta que exista una sentencia firme de autoridad competente en la que se le considere responsable de la comisión de un delito o de una infracción administrativa (fiscal). Sobre esta, Luigi Ferrajoli apunta: "[…] si es verdad que los derechos de los ciudadanos están amenazados no sólo por los delitos sino también por las penas arbitrarias la presunción de inocencia no sólo es una garantía de libertad y de verdad, sino también una garantía de seguridad o si se quiere de defensa social: de esa 'seguridad' específica ofrecida por el estado de derecho y que se expresa en la confianza de los ciudadanos en la justicia; y de esa específica 'defensa' que se ofrece a éstos frente al arbitrio punitivo".

El propio Luigi Ferrajoli al respecto señala: "Si la jurisdicción es la actividad necesaria para obtener la prueba de que un sujeto ha cometido un delito, hasta que esa prueba no se produzca mediante un juicio regular, ningún delito puede considerarse cometido y ningún sujeto puede ser considerado culpable ni ser sometido a pena".

Concretamente, la presunción de inocencia está prevista en el artículo 20 de la Constitución y también ha sido reconocida por los tratados internacionales en materia de derechos humanos. El artículo 11 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, de 1948, dispone en su párrafo primero que "Toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en juicio público en el que se le hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa".

En el mismo sentido, el artículo 14.2. del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos establece que "Toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley". En México, la Suprema Corte ha venido construyendo una línea jurisprudencial que identifica tres vertientes de la presunción de inocencia, cuando se trata de

temas penales o de derecho administrativo sancionador. Dicha presunción es: a) una regla de trato procesal, b) una regla probatoria, y c) un estándar probatorio o regla de juicio (hay varios precedentes en los que se aborda el tema, como por ejemplo el Amparo en Revisión 349/2012, Amparo Directo 4380/2013 o el Amparo Directo en Revisión 3623/2014, todos de la Primera Sala de la Corte).

Aunque menciono a la presunción de inocencia como un ejemplo, de entre los muchos posibles, lo cierto es que existen otros principios que se suelen identificar como propios del derecho penal y que también son aplicables al derecho administrativo sancionador (fiscal), como (de manera matizada), lo señala la siguiente tesis P./J. 99/2006. Rubro: "DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR. PARA LA CONSTRUCCIÓN DE SUS PROPIOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES ES VÁLIDO ACUDIR DE MANERA PRUDENTE A LAS TÉCNICAS GARANTISTAS DEL DERECHO PENAL, EN TANTO AMBOS SON MANIFESTACIONES DE LA POTESTAD PUNITIVA DEL ESTADO".

Se deducen pues, abundantes los temas y reflexiones que se pueden hacer en torno a los aspectos que se desarrollan en el libro de Juárez, Gómez, Coaña y Esquerra. Pero lo importante es lo que está a punto de suceder por parte no de los autores y mucho menos del prologuista, sino del lector: el acto de la lectura. Ese acto mágico por medio del cual el conocimiento puede ser fielmente transmitido de una o de cuatro personas, a miles. Cada lector, dijo alguna vez el gran novelista Carlos Fuentes, es siempre el primer lector. Cada página, agrego yo, es el inicio de un universo. No lo demoremos más.

Enhorabuena a los autores, a la editorial y por supuesto a los lectores, que están a punto de adentrarse en un festín de reflexiones jurídicas del que mucho aprenderán.

Ciudad de México, verano de 2020.

NOTAS IMPORTANTES

• Los títulos, subtítulos, capítulos y nombres que se asignan a conceptos en este libro, son exclusivamente para efectos de identificación, por lo que no deben considerarse elementos de restricción sobre los alcances de las ideas que se plasman.

• Todo el contenido de este texto se limita a ser un mero punto de vista de los autores, quienes escribieron con fines estrictamente informativos, por lo que, de ninguna forma habrá de tomarse como verdad legal ni en carácter de asesoría jurídica específica.

• Para cualquier comentario, no dude usted estimado lector ponerse en contacto con los autores a través de su cuenta en Twitter:

@juris610
@marvinfiscal
@LCoanaBe
@SergioEsquerra

ACERCA DE LOS AUTORES

Magaly Juárez Arellano (Culiacán, Sinaloa, 1962). Licenciada en Derecho, Especialista en Derecho Fiscal, en Derecho Penal y en Justicia Constitucional, Interpretación y Aplicación de la Constitución; abogada postulante, Directora General de la firma JURIS Corporativo de Servicios Jurídicos, S.C.; colaboradora y articulista en diversas revistas nacionales, autora de varios libros en materia fiscal. Designada por el Consejo Directivo del Instituto Mexicano de Fiscalistas A.C., como “LA FISCALISTA DE MÉXICO” en junio de 2015.

Marvin Alfredo Gómez Ruiz (Aguascalientes, Aguascalientes, 1979). Doctor en materia fiscal con estudios postdoctorales por la Universidad del Salento, en Lecce, Italia. Maestro en Impuestos y Licenciado en Derecho con especialidad en el control jurídico de la actividad económica del Estado por la Universidad de Salamanca, España. Autor y coautor de diversas obras publicadas en México y Europa. Profesor de posgrado en diversas universidades públicas y privadas de México. Es postulante en materia fiscal desde hace 20 años.

Luis David Coaña Be (Mérida, Yucatán, 1985) Socio Director de la firma “Coaña Aguirre-Abogados”, especialista en derecho constitucional y amparo, defensa penal y administrativa de personas físicas y morales; y también en la elaboración e implementación de programas de compliance para empresas. Docente de licenciatura y posgrado de distintas Universidades e Institutos del país, conferencista a nivel nacional y autor de 5 libros, coordinador de uno más. Articulista de diversas revistas especializadas en temas jurídicos.

Sergio Esquerra (Culiacán, Sinaloa, 1977). Socio directivo del bufete ESQUER & ESQUERRA ABOGADOS. Asesor y postulante especialista en defensa fiscal. Conferencista. Articulista y ensayista con más de doscientos trabajos publicados en diversas revistas especializadas del ámbito jurídico, además de ser autor de otros diez libros en el área del derecho tributario. Ha recibido múltiples distinciones

de instituciones públicas y privadas que lo posicionan como uno de los abogados más connotados de México.

TÍTULO PRIMERO

MAGALY JUÁREZ ARELLANO

Capítulo I.
LA INDEBIDA ACTUACIÓN DE LAS AUTORIDADES ANTE UN CAMBIO DE DOMICILIO

Si piensas que todo está mal, piensa otra vez; si crees que no hay salida, piensa otra vez; hazlo todas las veces que sea necesario, hasta que logres encontrar aquello que allí está, pero que aún no ves.

En la actualidad al parecer la vida tiene prisa, pues casi todo se mueve a pasos agigantados, quizás sea por eso que las noticias de la semana pasada, a veces se antojan tan viejas como las del año anterior.

Así, en ese constante mutar de las cosas y los acontecimientos, no resulta extraño que las circunstancias o la economía de las personas y las empresas, también se vean precisadas a efectuar los ajustes que consideran pertinentes.

En especial, nos referimos al hecho de que, por muy diversas causas, tanto las personas físicas como las morales, frecuentemente se ven compelidas a realizar cambios de domicilio para efectos fiscales, y al hacerlo, se llevan la sorpresa –por demás común– de que el nuevo domicilio se rechaza, pues no se considera procedente o simplemente las autoridades determinan el tenerlo por no efectuado.

Esto puede provocar en el contribuyente problemas de diversa índole; a continuación, se indicarán algunos casos en los que el proceder de la autoridad transgrede el marco jurídico y no se apega a la legalidad.

Por principio de cuentas, debemos puntualizar que tanto las personas físicas como las morales que deban presentar declaraciones periódicas o estén obligadas a expedir comprobantes fiscales digitales por Internet por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que perciban, al igual que los representantes legales, socios y accionistas de las personas morales, se encuentran obligados a

presentar la información relacionada con su identidad, domicilio y, en general, sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación y también están obligados a manifestar al registro federal de contribuyentes su domicilio fiscal, de acuerdo a lo establecido en el apartado A, fracciones I y III, en relación con el apartado B, fracciones II y III, del artículo 27 del Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF).

Tratándose del aviso de cambio de domicilio, éste deberá presentarse dentro de los diez días siguientes a aquél en que tenga lugar dicho cambio, con la salvedad de que si se trata de contribuyentes a los que se les hubieren iniciado facultades de comprobación a través de una visita domiciliaria o de aquellas conocidas como revisiones de gabinete, sin que se les haya notificado la resolución emanada de las mismas, éstas deberán presentar el aviso cinco días antes de efectuar el cambio de domicilio, de conformidad con lo previsto en el apartado D, fracción II, inciso a), del artículo 27 del CFF.

Por otra parte, es importante hacer notar que el CFF en su artículo 10, define lo que se considera como domicilio fiscal. De cuyo contenido se advierte que, cuando se trata de una persona física que realiza actividades empresariales, el domicilio fiscal será el local en que se encuentre “el principal asiento de sus negocios”, pero cuando no realice actividades de ese tipo, entonces será el local que utilice “para el desempeño de sus actividades”; y solamente cuando esas personas físicas no cuenten con un “local”, será el de su casa habitación. Y si se diere el caso de que ese tipo de contribuyentes no hubieran manifestado ninguno de los domicilios mencionados o no hayan sido localizados en éstos, la norma dispone que se considerará el que hubiesen manifestado a las entidades financieras o a las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, cuando sean usuarios de los servicios que éstas presten.

Igualmente, el artículo 10 prevé que, tratándose de personas morales residentes en nuestro país, su domicilio fiscal será el local donde se encuentre “la

administración principal de su negocio"; tratándose de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, el referido domicilio será dicho establecimiento y en el caso de que tengan varios, será el local en donde se encuentre "la administración principal del negocio" en el país, o en su defecto el que tales personas designen.

Es dable precisar que la importancia de atender a los conceptos anteriores es con el objeto de evitar que las autoridades fiscales puedan llevar a cabo válidamente diligencias en cualquier lugar en el que un contribuyente realice sus actividades, o que sean las propias autoridades quienes determinen cuál es el lugar que deba considerarse como domicilio fiscal del contribuyente; debido a que esas son las consecuencias que se consignan en el último párrafo del artículo 10 en comento, que indica lo siguiente:

Cuando los contribuyentes no hayan designado un domicilio fiscal estando obligados a ello, o hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto o cuando hayan manifestado un domicilio ficticio, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en cualquier lugar en el que realicen sus actividades o en el lugar que conforme a este artículo se considere su domicilio, indistintamente.

Sin embargo, es importante tener en cuenta que para efectos del tema que aquí se trata, el artículo 27 del CFF, reformado mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2019, señala cuatro cosas de suma importancia:

1) Que la autoridad fiscal sólo podrá considerar como domicilio fiscal del contribuyente aquel en el que se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 de ese Código, cuando el manifestado en las solicitudes y avisos a que se refiere tal artículo no corresponda con alguno de los supuestos de dicho precepto (Apartado C, fracción II, del artículo 27 del CFF).

2) En caso de que, dentro del ejercicio de facultades de comprobación a través de visita domiciliaria o revisión de gabinete,

El contribuyente no sea localizado en el domicilio que haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes, y presente un aviso de cambio de domicilio, la sola presentación del aviso no implicará que el contribuyente está localizado (Apartado D, fracción II, inciso b), del artículo 27 del CFF .

Se mencionan de manera limitativa solamente esas dos facultades de comprobación, ya que son las únicas a las que se hace referencia en el artículo 50 del CFF, al cual remite el apartado D, fracción II, inciso b) del artículo 27 del CFF, en concordancia con el inciso a) de ese mismo artículo, apartado y fracción.

3) Los avisos de cambio de domicilio fiscal que se presenten en forma extemporánea surtirán sus efectos a partir de la fecha en que sean presentados (Apartado D, fracción VII, del artículo 27 del CFF).

4) Las autoridades fiscales podrán verificar el domicilio fiscal manifestado en el aviso conforme al procedimiento establecido en el artículo 49 del CFF, sin que por ello se considere que inician sus facultades de comprobación; y si el lugar señalado no se considera domicilio fiscal en los términos del artículo 10 del CFF , el aviso no surtirá efectos, sin que sea necesario que se emita una resolución. Lo cual deberá ser notificado a los contribuyentes a través del buzón tributario (Apartado C, fracción I, inciso a) y Apartado D, fracción II, inciso c), del artículo 27 del CFF) .

Una vez precisado el marco jurídico que actualmente define las reglas para determinar el domicilio fiscal, así como la obligación de dar aviso a las autoridades en los casos de cambio del mismo y las pautas a las que deben ajustarse ambas partes (autoridad y contribuyentes), estamos en posición de abordar los tres

problemas principales que se generan de forma cotidiana, en relación con este tema.

ILEGAL RECHAZO DEL NUEVO DOMICILIO

Al parecer se ha convertido en una práctica común que, al verificar los avisos de cambio de domicilio que se presentan por parte de los contribuyentes, las autoridades los rechacen por deporte o por sistema, sin que los motivos en los que se basan tengan siempre asidero legal; puesto que si un contribuyente presenta el referido aviso para efecto de cumplir con sus obligaciones fiscales, por lo general la autoridad ordena la verificación respectiva; sin embargo, cuando el personal designado para llevar a cabo su práctica se presenta en el lugar designado, hace gala de una pericia multifacética y digna de envidia, ya que sin necesidad de instrumento alguno determina medidas o valora a simple vista la suficiencia o no del mobiliario para cualquier tipo de empresa y además lo hace en un tiempo récord, de forma tal que dejaría pasmado a cualquier experto en tales materias.

Lo anterior porque como casi todos hemos podido observar en esos casos, el personal designado sin facultad alguna para realizar valoraciones o determinaciones de ningún tipo aduce la inoperancia del nuevo domicilio por razones tan inaplicables como diversas. Por ejemplo, que sus dimensiones son muy pequeñas o el mobiliario y equipo es insuficiente para que se desarrolle la actividad principal o se lleve a cabo el objeto social del contribuyente; que no es posible que se considere como domicilio fiscal por tratarse de una oficina virtual, donde únicamente se reciben llamadas y notificaciones o porque existen varios contribuyentes en el mismo domicilio; porque la maquinaria o equipo necesarios para el desarrollo de las actividades no se encuentran en ese sitio, etcétera.

Lo narrado resulta ilegal, no sólo por el hecho de que, por lo general, se rebasa el simple nivel de consignación de lo observado para dar paso a la valoración subjetiva respecto de las consecuencias derivadas de lo que asientan, sin que

cuenten con facultades para actuar de esa forma; pero además, porque esas mismas razones y conclusiones del personal actuante, son las que a la postre la autoridad competente (que es la que emitió la orden de revisión), consigna para motivar la improcedencia del aviso de cambio de domicilio, lo que conlleva a que la ilegal actuación del personal designado para llevar a cabo la verificación, afecte las defensas de los particulares y trascienda al sentido de la resolución que se adopte.

Los anteriores asertos encuentran apoyo, por analogía, en la jurisprudencia 2a./J. 1/2015 (10a.), emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: "VISITA DOMICILIARIA. LOS DOCUMENTOS, LIBROS O REGISTROS, QUE COMO PRUEBA EXHIBA EL CONTRIBUYENTE PARA DESVIRTUAR IRREGULARIDADES, NO PUEDEN SER VALORADOS POR LOS VISITADORES, PUES SÓLO LES COMPETE DETALLARLOS Y HACER CONSTAR HECHOS U OMISIONES EN LAS ACTAS CIRCUNSTANCIADAS."

Aunado a lo anterior, ese modo de proceder por parte de la autoridad competente también es ilegal, pues como ya se dijo, los requisitos para considerar o no como domicilio fiscal determinado lugar, son únicamente aquellos que están previstos en el artículo 10 del CFF y no otros, por ejemplo, para las personas morales residentes en nuestro país, será el local donde se encuentre "la administración principal del negocio", y de conformidad con lo que se dispone en el artículo 6 del Reglamento del CFF, la "administración principal del negocio" o sede de dirección efectiva de una persona moral es el lugar en el que se encuentre la o las personas que tomen o ejecuten las decisiones de control, dirección, operación o administración de la persona moral y de las actividades que ésta realiza.

De lo que se concluye que las comentadas razones para rechazar el aviso de cambio de domicilio fiscal, no tienen conexión alguna con lo que legalmente debe considerarse como tal; debido a que ni las dimensiones del lugar, ni el mobiliario y equipo, el número de contribuyentes en el domicilio, o el hecho de que se

considere o no una oficina virtual, tienen relación alguna o se refieren al hecho de si la persona o personas que toman o ejecutan las decisiones de control, dirección, operación o administración de la persona moral y de las actividades que ésta realiza, se encuentran en ese sitio, que es lo que únicamente exige el artículo 10 del CFF, para efecto de considerar que en un determinado lugar se encuentra o no el domicilio fiscal de una persona moral.

Igualmente, porque la realización de la actividad productiva (cualquiera que esta fuera y sin importar la proporción de ingresos que genere) no determina el lugar que deba considerarse como domicilio fiscal, pues ese no es alcance que se debe dar a lo dispuesto en el artículo 10 del CFF; aunado al hecho de que resulta evidente la diferencia que existe entre realizar una actividad productiva o económica, con la de llevar a cabo la administración de un negocio.

Lo anterior, debido a que la primera necesariamente exige contar con recursos humanos y materiales que demuestren la elaboración de un producto y/o la prestación de un servicio; mientras que la “administración de un negocio” constituye más bien una labor de análisis conceptual y estudio documental que recae propiamente en el consejo de administración o en el administrador único de la empresa por las actividades inherentes a su función de toma de decisiones, razón por la cual no resulta ser una condición necesaria que donde se encuentren los elementos requeridos para administrar un negocio, se deban igualmente encontrar los recursos materiales para la realización de su actividad económica.

A mayor abundamiento, se tiene que el artículo 16 del mismo CFF , define cuáles son “las actividades empresariales” y en su último párrafo señala qué es lo que se considera como “empresa”, así como también dispone que, por “establecimiento” se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales. Resulta importante puntualizar que todas y cada una de las actividades empresariales para efectos fiscales se encuentran descritas en ese artículo 16, excepto las “actividades comerciales”

(que se definen por exclusión), así que tratándose de éstas últimas es dable acudir al artículo 75 del Código de Comercio, mismo que a su vez establece de manera pormenorizada en cada una de sus fracciones, las actividades que se entienden comprendidas dentro del comercio, entre las que se incluyen la compra y venta de bienes y mercaderías así como la fabricación o transformación de productos o cualquier actividad análoga.

En esa tesitura, si bien ciertamente la actividad de producción implica contar con todos los elementos necesarios para la elaboración y/o transformación de un producto o prestar un servicio, el hecho de que no se pueda verificar en un domicilio la existencia de los recursos necesarios para esa labor e incluso se niegue su realización, ello no significa que en ese lugar no se esté llevando a cabo la administración principal del negocio, pues como ya se indicó, son funciones distintas.

En efecto, en el caso de las personas morales su domicilio fiscal debe ser aquel donde se lleva la administración principal del negocio, sin que se aluda, para el caso de las personas morales residentes en México, al lugar o local donde se efectúen las actividades propias de la empresa mercantil, sino donde se encuentren los elementos y recursos necesarios para la toma de decisiones administrativas del negocio, entendiéndose por administración la adecuada gestión de los recursos, no así la elaboración o transformación de éstos.

O concibiendo igualmente por administración planificar, organizar, dirigir, coordinar y controlar las tareas o los procesos, siempre buscando lograr productividad y el bienestar de los trabajadores, así como obtener lucro o beneficios, además de otros objetivos definidos por la organización, lo que de manera forzosa no tiene que ver con el desarrollo de la actividad, pues el citado artículo 10 del CFF no lo establece de dicha manera.

Todo ello significa entonces que, para este tipo de entes jurídicos no importa el local en donde se realice la actividad económica objeto de la empresa, sino que se debe atender al local donde se realiza la administración del negocio y se debe comprender así, pues debido a la multiplicidad de tipos de personas morales, algunas tendrán sucursales y otras bodegas u otros locales donde realicen actividades relacionadas con su negocio, sin que la ubicación de todos ellos puedan reconocerse como domicilio fiscal, sino que por disposición expresa de ley, será precisamente sólo aquel local en el que de entre todos ellos, se tenga la principal administración del negocio, lo que en algunos casos podría coincidir con el de la labor productiva, aunque no necesariamente. Por tanto, resulta ilegal la exigencia en la que sin ninguna justificación real y efectiva se pretenda tal coincidencia.

ILEGAL VERIFICACIÓN DEL NUEVO DOMICILIO

En este apartado nos referiremos a los casos en los que las autoridades, con la finalidad de verificar la veracidad e idoneidad del aviso de cambio de domicilio de un contribuyente determinado, llevan a cabo actuaciones sin la previa emisión de una orden que constituya el origen y medida de tales actuaciones.

Ahora bien, las autoridades efectivamente tienen competencia para verificar los domicilios que para efectos fiscales hayan designado los contribuyentes, pero ello no implica que por esa razón no deban ajustarse a los procedimientos normados en las disposiciones legales aplicables; por lo tanto, necesariamente debe emitirse por parte de la autoridad competente, una orden escrita —debidamente fundada y motivada— en todos los casos en que dicha revisión se pretenda llevar a cabo, aún y cuando estas verificaciones del domicilio se realicen habiéndose iniciado previamente alguna facultad de fiscalización.

Se explica, como se dijo en párrafos precedentes, las actuaciones que se lleven a cabo por parte de las autoridades fiscales para corroborar la licitud e idoneidad del

nuevo domicilio que se manifieste en el aviso respectivo, deberán llevarse a cabo conforme al procedimiento establecido en el artículo 49 del CFF , pues así lo dispone el diverso artículo 27, apartado C, fracción I, inciso a), de ese mismo ordenamiento.

Y de la lectura que se efectúe del artículo 49, habrá de constatarse que el procedimiento allí normado obliga entre otras cosas a la entrega de una orden de verificación, designación de testigos, levantamiento de un acta circunstanciada en la que se asienten los hechos u omisiones o, en su caso las irregularidades detectadas durante la inspección; así como al otorgamiento del plazo de tres días hábiles para desvirtuar la comisión de la infracción presentando las pruebas y formulando los alegatos correspondientes. Sin que sea óbice a lo expuesto, la reforma al artículo 27 del CFF publicada el 9 de diciembre de 2019, pues lo único que en la misma quedó exceptuado es el hecho de que en éstos casos se consideren iniciadas facultades de comprobación por parte de la autoridad y la emisión de una resolución; más no así el que pueda prescindirse de una orden o que se deba hacer nugatoria la garantía de audiencia y defensa prevista en el procedimiento regulado en el artículo 49 del CFF , que permite al particular probar y desvirtuar.

De todo lo anterior se concluye que, para llevar a cabo la verificación del cambio de domicilio de un contribuyente, la autoridad necesariamente debe emitir, en principio, la orden respectiva, en la que se funde y motive que la se llevará a cabo la verificación para constatar que el nuevo domicilio fiscal cumpla con los requisitos legales; y que al desarrollarse el procedimiento respectivo, se dé cumplimiento a todos y cada uno de los requisitos que han quedado descritos en el párrafo precedente.

Esto es, aún merced a las modificaciones publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2019, las verificaciones del domicilio fiscal no pierden las características esenciales que desde siempre han tenido, como son la

de tratarse de un acto de molestia al que le deba anteceder una orden debidamente fundada y motivada, en la que se delimite el objeto de la misma; es decir, en la que se indique que lo que se pretende es corroborar que el domicilio del contribuyente efectivamente cumpla con lo dispuesto en el artículo 10 del CFF, a fin de saber con certeza cuál será el actuar de la autoridad, o dicho de otra forma, a fin de saber en dónde empezarán y terminarán las actividades que han de realizarse durante la verificación correspondiente, salvaguardando así el derecho fundamental de inviolabilidad del domicilio, previsto en el artículo 16 de la Constitución Federal.

Sin que se oponga a lo antes expuesto, el hecho de que tal actuación se realice con posterioridad al inicio de alguna facultad de comprobación, como podría ser una revisión de escritorio o gabinete (artículo 42, fracción II del CFF), o una visita domiciliaria (artículo 42, fracción III, del mismo código). Porque el objeto de una orden determinada constituye el origen y medida de las facultades de fiscalización; además de que su determinación configura un acto esencial para la ejecución de las facultades de inspección de la autoridad fiscalizadora, pues tiende a especificar la materia de los actos que se ejecutará, en el entendido de que la práctica de la revisión debe sujetarse únicamente a lo señalado en la orden respectiva.

Resulta además evidente que, tratándose de las señaladas revisiones de gabinete y visitas domiciliarias establecidas en las fracciones II y III, respectivamente, del numeral 42 del CFF , no puede considerarse que, dentro de su objeto, se encuentre la verificación del domicilio del contribuyente; ya que éstas se emiten para revisar los papeles, libros y documentos del contribuyente, a fin de determinar si ha cumplido con sus obligaciones fiscales de acuerdo al régimen de tributación al que pertenezca, mediante la revisión de periodos específicos o ejercicios fiscales ya concluidos, lo que implica que se revisan hechos pasados; por otra parte, el verificar si el domicilio del contribuyente que se dio de alta ante el

registro federal y presentó cambio de domicilio fiscal, reúne los requisitos del artículo 10, para considerársele localizable en el mismo, implica revisar un hecho inmediato de duración instantánea, que de ninguna forma puede tenerse como inmerso en las referidas facultades de comprobación; aunado a que la verificación del domicilio no constituye propiamente facultad de comprobación, merced al texto de las comentadas reformas.

Así también, porque tal como se resolvió por parte de nuestro Máximo Tribunal en el texto de la Jurisprudencia 2a./J. 176/2011, Tesis 2a./J. 176/2011, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, libro IV, tomo 4, enero de 2012, página 3544, registro 160387, evidentemente, lo que circunscribe la actuación de la autoridad verificadora es la anotación relativa al objeto de la orden de verificación y no el listado de preceptos legales en que se apoya; pues al llevar a cabo las diligencias de verificación, la autoridad deberá ajustarse a los aspectos y actividades expresamente señalados en el apartado concerniente al objeto, sin que ello la exima de verificar que éste encuentre apoyo exacto en las normas invocadas como fundamento.

De igual manera, porque la autoridad no puede ejecutar actos diversos al objeto determinado en la orden, aunque se encuentren contemplados en los preceptos citados como fundamento, pues ello vulneraría la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Así pues, si con base en una visita domiciliaria, revisión de gabinete, incluso una revisión electrónica previamente iniciadas, lo que se pretende en todo caso es, acreditar el cumplimiento por parte de los contribuyentes de las disposiciones fiscales a que están afectos como sujetos directos y/o retenedores en materia de impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, etcétera, resulta evidente que esas facultades de fiscalización no pueden justificar en forma alguna la diversa de verificar que el nuevo domicilio fiscal cumpla con los supuestos previstos en el

artículo 10 del CFF , haciéndose necesario para éstos últimos efectos como ya se dijo, la emisión de una orden de verificación expresa para ese objeto.

Sin dejar de hacer notar y sin olvidar que por disposición expresa del legislador se previó en el inciso c), de la fracción II, del apartado D, del artículo 27 del CFF , que la autoridad fiscal se encuentra obligada a notificar al contribuyente a través de su buzón tributario que el aviso de cambio de domicilio no surtió efectos; y sin que deba perderse de vista tampoco, que es hasta que se hace del conocimiento del particular el acto administrativo (se notifica válidamente), que éste nace a la vida jurídica, por lo que a contrario sensu, ante la falta de notificación o la ilegalidad de la misma, no puede reputarse como cumplida la mencionada obligación.

Además de que, los avisos de cambio de domicilio se presumen ciertos y surten sus efectos mientras no se demuestre simulación o naturaleza ficticia de la información que contienen; ya que en ausencia de una determinación en contrario, surten sus efectos legales plenamente, tan es así, que para que ello no ocurra, sí tiene que haber un acto de autoridad en ese sentido, por lo que el funcionario competente es quien debe acreditar la existencia de algún vicio que contenga el aviso del domicilio, y para ello debe respetar un mínimo de garantía de audiencia previo, como lo prevé el artículo 49, fracción VI, del CFF.

En consecuencia, y recapitulando, ante la ausencia de una orden expresa y específica para llevar a cabo la revisión del domicilio señalado en el aviso, las conclusiones o actos que deriven de las referidas actuaciones serán ilegales y no podrán tener efecto alguno en la esfera de derechos de un contribuyente; y las mismas consecuencias habrán de reputarse, ante la falta de una notificación a través del buzón tributario (único medio legal permitido para tales efectos), de que el domicilio señalado en el aviso de cambio no surtió efectos.

ILEGAL DESISTIMIENTO DE LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN

Finalmente, tenemos que, en algunas ocasiones los resultados que emanan de las verificaciones de domicilio que se practican a los contribuyentes o a sus proveedores, suelen ser utilizados por las autoridades en perjuicio de quienes efectúan una solicitud de devolución, para apoyar el tenerle por desistido de su solicitud.

El proceder de esa forma resulta ilegal, ya que el artículo 22 del CFF no prevé que pueda tenerse por desistido de una solicitud de devolución a un contribuyente por no estar localizado (ya sea que se trate del contribuyente mismo o de alguno de sus proveedores); porque no se haya podido llevar a cabo el ejercicio de las facultades de comprobación para poder verificar la procedencia de la devolución;
o por no contar con la infraestructura que a criterio de la autoridad deba tenerse para el desarrollo de una actividad; de ahí que resulta contrario a derecho que, aduciendo cualquiera de esos argumentos, se tenga por desistido de su trámite a un contribuyente dado que no se actualiza esa consecuencia jurídica en la normatividad aplicable.

Lo anterior es así, pues aún y cuando el artículo 22 del código tributario federal prevé que la autoridad puede iniciar facultades de comprobación para verificar la procedencia de la devolución, no establece que en caso de que, derivado del resultado de dichas atribuciones se considere que no cuenta con elementos para analizar dicha procedencia y deba tenerse por desistido al particular; sino que de conformidad con la norma en cita, la autoridad puede optar por efectuar un requerimiento al contribuyente o iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación, pero en dichos casos únicamente cuando aquél no cumpla con el apuntado requerimiento, es que le podrá tener por desistido de su solicitud, ya que en lo que toca al ejercicio de las atribuciones revisoras no se prevé esa posibilidad, por lo que la autoridad se encuentra obligada a resolver con los elementos con que cuente, ya sea negando o bien concediendo la devolución.

No se oponen a lo anterior los argumentos de que los bienes muebles que se encuentren en el domicilio de un contribuyente al momento de la práctica de las diligencias sean de un tercero, ni tampoco se traduce en que por ese hecho no pueda tenerse ese lugar como su domicilio fiscal, al igual que tampoco es óbice el hecho de que el tercero con quien se entienda una verificación ocular mencione que el domicilio se trata de una oficina virtual, pues como ya vimos con anterioridad, no existe disposición jurídica que faculte esa manera de proceder de la autoridad.

Además, no se justifica el negar valor probatorio a los documentos que forman parte de la contabilidad y que en calidad de prueba de su dicho aportan los particulares, consistentes, por ejemplo, en papeles de trabajo del cálculo del impuesto; pólizas auxiliares y de diario; estados de cuenta bancarios; pólizas auxiliares de las cuentas de clientes, ingresos e impuesto al valor agregado, contratos, representaciones impresas de las facturas de enajenación de mercancías pendientes de cobro, etcétera, bajo la premisa de que se trata de documentos privados que en su calidad de tales no pueden hacer prueba plena; pues la contabilidad de los particulares, si bien puede contar con documentales públicas (como las actas constitutivas de una persona jurídica), en su mayoría se conforma con documentos privados, como los registros contables, pólizas de diario, ingresos y egresos, declaraciones de impuestos y demás documentación comprobatoria, misma que al ser concatenada entre sí, permite advertir si un contribuyente efectuó o no un movimiento contable, máxime que ni el artículo 28 del CFF , ni el diverso 33 de su reglamento, prevén que la contabilidad deba conformarse únicamente por documentales públicas, por lo que las mencionadas razones, carecen en todo caso de fundamento legal.

Lo anterior, independientemente de que, si bien es cierto que el legislador previó que la autenticidad de un comprobante fiscal digital se puede verificar por parte de las personas que reciben los bienes o servicios, mediante la consulta en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria; no menos cierto resulta el

hecho de que esa verificación de autenticidad que se prevé en el tercer párrafo del artículo 29 del CFF, se supedita únicamente a comprobar si el número de folio que ampara el comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor y si el certificado que ampara el sello digital se encuentra vigente y registrado ante ese órgano desconcentrado; lo anterior es importante enfatizarlo, pues en ello se basa la ilegalidad de las determinaciones que generalmente son adoptadas por parte de las autoridades fiscales.

Así pues, conforme al propio texto legal (artículo 29, tercer párrafo, del CFF), la comprobación de la autenticidad de los comprobantes fiscales por parte de los particulares que deduzcan o acrediten fiscalmente con base en ellos, se constriñe únicamente a indagar dentro de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria:

1) La autorización del número de folio al emisor y
2) La vigencia y registro del certificado que ampara el sello digital.

En esa directriz, resulta ilegal que se pretenda desvirtuar la existencia de operaciones amparadas en los comprobantes fiscales aportados por un particular, atendiendo a que presumiblemente el domicilio fiscal del emisor de los comprobantes no es el que fue proporcionado como tal para efectos del Registro Federal de Contribuyentes pues, en principio, no existe ordenamiento que obligue a verificar que el domicilio señalado por un proveedor ante el Servicio de Administración Tributaria cumpla con los requisitos previstos en el artículo 10 del CFF , a efecto de estimarlo como domicilio fiscal de esa persona moral.

Aunado a ello, la eficacia de los comprobantes fiscales aludidos no pude ser trastocada considerando únicamente que el emisor de los mismos, no tenía su domicilio fiscal en el lugar asentado en el aviso correspondiente, pues en todo caso se trata de una irregularidad cuyos efectos inmediatos sólo recaen en ese tercero, derivado del incumplimiento en que éste incurrió, siendo que se trata de

una obligación que se encuentra únicamente a cargo del contribuyente que se inscribe en el Registro Federal de Contribuyentes.

Esto es, resulta improcedente negar la existencia de las operaciones efectuadas por una persona física o moral con otra diversa, por el motivo en análisis, dado que no existe precepto alguno que subordine la autenticidad de un comprobante fiscal al hecho de que se considere que el domicilio fiscal avisado por su emisor cumpla con los requisitos que establece el artículo 10 del CFF , y si bien a juicio de las autoridades fiscales, juicio que se estima ilegal y erróneo, el domicilio informado por un contribuyente determinado, cuando no cuenta con las dimensiones o infraestructura necesarias para la prestación de servicios, no suele ser considerando como fiscal, ello además de ser completamente desapegado a derecho, resulta insuficiente para limitar el alcance probatorio de los comprobantes fiscales emitidos por dicha persona; en función de que no se constituye como una irregularidad, puesto que no es imputable al destinatario de tales comprobantes, amén de que a éste último no se le obliga legalmente a verificar que el domicilio aludido satisfaga los requisitos contemplados en el artículo 10, del CFF.

En este orden de ideas, las devoluciones solicitadas no deben negarse por considerar que el domicilio del emisor de los comprobantes fiscales, asentado en el Registro Federal de Contribuyentes, no corresponde a su domicilio fiscal; pues la obligación de informarlo en términos del artículo 27 del CFF , sólo se encuentra a cargo de ese contribuyente (proveedor) y no así del receptor de la factura que con dicho documento pretende deducir o acreditar.

Aunado al hecho de que, la autoridad fiscal cuenta con facultades que le permiten recabar la información pertinente para verificar las transacciones que efectúan los contribuyentes, o en su caso para presumir la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes, verbigracia, la práctica de visitas domiciliarias.

Además de que las normas de restricción o las que imponen sanciones a los particulares deben estar expresamente reguladas para cumplir con el derecho a la seguridad jurídica.

Por lo tanto, mientras no se demuestre la simulación o naturaleza ficticia de la información contenida en los comprobantes fiscales de acuerdo con algún procedimiento previsto en ley o reglamento existe la presunción de legalidad de su contenido, que está prevista expresamente por el legislador en el último párrafo del artículo 63 del CFF : “Las autoridades fiscales presumirán como cierta la información contenida en los comprobantes fiscales digitales por Internet.”

Y aunque la autoridad pierda de vista o no tome en consideración esa presunción legal de validez de los comprobantes fiscales, por razones que no es posible saber, resulta evidente la contundencia y peso que a la misma le imprimió el legislador.

Presunción legal que siempre debe analizarse de manera concatenada con lo dispuesto en los artículos 193 y 194 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria en la materia, en los cuales se dispone respectivamente que: 1) La parte que niegue una presunción debe rendir la contraprueba de los supuestos de aquélla; y 2) La parte que impugne una presunción debe probar contra su contenido; atendiendo, además, al principio general del derecho “el que afirma, está obligado a probar”.

De todo lo expuesto con anterioridad se concluye que, para poder negar la certeza de la información contenida en los comprobantes digitales que presente un contribuyente, es necesario que la autoridad rinda pruebas de que tal información carece de veracidad, pues es la autoridad, en todo caso, quien debe destruir la presunción de validez que tiene el comprobante, y no el contribuyente quien ha de probar que dicho comprobante es válido.

Deseándote lo mejor querido lector, me despido de ti, no sin antes dejarte como siempre, el siguiente pensamiento:

La vida no vende garantías anticipadas de que se ha tomado una decisión correcta, así que, si te sientas a esperarla, te quedarás por siempre inmóvil viendo la vida pasar por tu puerta.

Capítulo II.
CÓMO IMPUGNAR LA REMOCIÓN DEL DEPOSITARIO

Ante una verdadera oportunidad el espíritu humano se yergue, no se desploma.

Estamos hechos para la grandeza, no para la mediocridad.

Es normal que, en el uso de sus facultades de comprobación, tales como visitas domiciliarias, revisiones de gabinete, revisiones electrónicas, etc., las autoridades fiscales determinen créditos fiscales como resultados de las mismas.

Así, una vez que ha transcurrido el plazo para pagar o garantizar los créditos que hubieren sido determinados, las autoridades tributarias se encuentran facultadas para exigir su pago mediante la instauración del procedimiento administrativo de ejecución; para lo cual requerirán de pago al deudor y, en caso de que este no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán de inmediato a embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco, o bien, a embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.

Para efectos de lo anterior, el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el lugar donde se encuentren los bienes propiedad del deudor y procederá a llevar a cabo la diligencia de embargo de bienes o negociaciones, los cuales podrá dejar bajo la guarda del o de los depositarios que se hicieren necesarios.

Debe precisarse en este punto que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 153 del Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF), el nombramiento de los depositarios corre a cargo de los jefes de las oficinas ejecutoras, bajo su

responsabilidad, o en su defecto los depositarios serán designados por el ejecutor cuando no lo hubiere hecho el jefe de la oficina exactora, pudiendo recaer el nombramiento en el ejecutado.

Igualmente se prevé en ese mismo artículo 153 que los jefes de las oficinas ejecutoras removerán libremente a los depositarios, quienes desempeñarán su cargo conforme a las disposiciones legales.

Y que cuando se efectúe la remoción del depositario, éste deberá poner a disposición de la autoridad ejecutora los bienes que fueron objeto del depósito, pudiendo la autoridad realizar la sustracción de los bienes para depositarlos en almacenes bajo su resguardo o entregarlos al nuevo depositario; cesando la responsabilidad de tales depositarios con la entrega de los bienes embargados a satisfacción de las autoridades fiscales.

Ahora bien, en el contexto narrado es común que las diligencias de embargo no se llevan a cabo directamente con el contribuyente deudor o con su representante legal; sino que se practican con quien se encuentre en el domicilio, por lo general un empleado y frecuentemente el contador de la empresa, que son los casos que abordaremos a continuación.

En ese contexto, por lo general se tiene que la persona que atiende la diligencia de embargo no tiene conciencia real de la trascendencia de esa actuación o, aún teniéndola, no encuentra la forma de no quedar involucrada. Pues al constituirse el ejecutor designado en el domicilio señalado para el embargo, una vez que el ejecutor asienta una relación de los mismos procede a nombrar como depositario de los bienes a la persona con la que se está desahogando la diligencia y aún en los casos en que los nombrados se rehúsan a firmar no quedan eximidos de responsabilidad (o por lo menos jamás se hace constar de esa forma en el acta circunstanciada que se levanta).

Ello es así, debido a que dentro del formato pre impreso que contiene la diligencia de requerimiento de pago y embargo, siempre se encuentra una leyenda como la siguiente:

[…] con fundamento en el artículo 153 del Código Fiscal de la Federación, se designa depositario de los bienes embargados a _____, quien se identifica con _____ y firmando la presente acta de conformidad, aceptando y protestando el cargo que se le confiere quedando apercibido de que si incurriera en alguno de los supuestos del artículo 112 del Código Fiscal de la Federación, para los depositarios infieles, se hará acreedor a las sanciones establecidas en el mismo ordenamiento. Acto seguido el depositario nombrado señala como domicilio para el depósito de los bienes el ubicado en _____ y como domicilio particular el ubicado en _____.

Y al final del acta también se encuentra preimpreso en ese formato, la recepción de conformidad de los bienes relacionados y la aceptación y protesta del cargo de depositario.

De tal suerte que, en el mejor de los casos, aún ante la falta de firma del depositario designado simplemente se hace constar por parte del ejecutor del Servicio de Administración Tributaria, que el nombrado como depositario se niega a firmar pero que recibe un ejemplar de esa acta.

Leyenda ante la cual la mayor parte de las personas que se encuentran en esos casos, piensan que están protegidas puesto que no aceptaron firmar; sin embargo no es así, pues no hacen constar en esa diligencia en forma alguna su negativa a aceptar el cargo conferido; y dicho sea de paso, aún en los pocos casos en que los particulares intentan consignar de forma expresa su negativa, los ejecutores tienden a hacer hasta lo imposible para impedirlo, lo que acarrea que posteriormente resulte muy difícil para los afectados, probar que en realidad nunca

ostentaron válidamente el cargo de depositarios y que incluso ni siquiera recibieron los bienes que se supone que quedaron bajo su resguardo.

Así pues, si bien es cierto que las diligencias de este tipo se encuentran plagadas de múltiples irregularidades y ello traería como consecuencia que, en caso de impugnarse a través de cualquier medio de defensa permitido por las leyes fiscales, dichos actos se anularan y quedaran sin efectos, lo anterior es muy difícil de lograr, tal como se procede a explicar.

SITUACIÓN DE LOS MEDIOS DE DEFENSA

El más grande problema que se presenta para impugnar la ilegalidad del nombramiento del depositario es la improcedencia de su impugnación, por cualquiera de las causales siguientes:

1) Por disposición de ley, al no haberse publicado la convocatoria a remate;
2) Improcedencia del juicio de amparo indirecto por violación al principio de definitividad, al no haberse agotado los medios ordinarios de defensa;
3) Improcedencia al promoverse el amparo contra leyes, por considerarse que no se trata del primer acto de aplicación;
4) En todos los medios de defensa (ordinarios y extraordinarios), por considerarse que no se afecta el interés jurídico del quejoso.

Lo anterior es así, pues mediante decreto, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de junio de 2006, se reformó el artículo 127 del CFF para efecto de disponer que cuando el recurso de revocación se interpusiera porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la Ley, las violaciones cometidas antes del remate, sólo podrían hacerse valer ante la autoridad recaudadora hasta el momento de la publicación de la convocatoria de remate, disposición que prevalece en la actualidad con las salvedades de que se trate de

dinero (en efectivo o en cuentas), bienes legalmente inembargables o actos de imposible reparación material.

De lo que se sigue que, a partir de dicha reforma, si se pretenden impugnar las ilegalidades ocurridas en la diligencia de requerimiento de pago y embargo, los medios de defensa como el recurso de revocación o el juicio contencioso administrativo federal (juicio de nulidad), por lo general se considerarán improcedentes por no ser el momento procesal oportuno para combatirlos, ya que no se ha publicado la convocatoria a remate y tampoco se estima (o se acredita por parte del interesado) que opere algún caso de excepción, aunado a que esos actos no se consideran como de imposible reparación material.

La improcedencia del recurso de revocación se hizo extensiva al juicio de nulidad de acuerdo a la Jurisprudencia 2a./J. 18/20091 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro y texto siguientes:

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. POR REGLA GENERAL, LAS VIOLACIONES COMETIDAS ANTES DEL REMATE SON IMPUGNABLES MEDIANTE EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO HASTA QUE SE PUBLIQUE LA CONVOCATORIA RESPECTIVA, ACORDE CON EL ARTÍCULO 127, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 28 DE JUNIO DE 2006.

De acuerdo con el indicado precepto, en relación con los artículos 116, 117, fracción II, inciso b) y 120 del Código Fiscal de la Federación y 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, las violaciones cometidas en el procedimiento administrativo de ejecución antes del remate podrán impugnarse sólo hasta que se publique la convocatoria respectiva, dentro de los 10 días siguientes a tal evento, lo cual significa que esta clase de actos no

serán recurribles de manera autónoma, como sucedía antes de la reforma del artículo 127 del Código Fiscal de la Federación. Entonces, siendo improcedente el recurso de revocación contra dichas violaciones procesales, tampoco podrían adquirir el carácter de “actos o resoluciones definitivas”, de modo que en su contra no procede el juicio contencioso administrativo. Esta es la regla general impuesta por el legislador en la norma reformada, sin que se pase por alto que en ella se establecieron como excepciones los actos de ejecución sobre bienes inembargables o los de imposible reparación material, casos en los que el recurso administrativo podrá interponerse a partir del día hábil siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o la diligencia de embargo, de donde resulta que al ser impugnables estos actos del procedimiento administrativo de ejecución a través del recurso de revocación y siendo éste opcional, conforme al artículo 120 del Código Fiscal de la Federación, en su contra procede el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al tener la naturaleza de actos o resoluciones definitivas.

De cuyo texto se advierte que las violaciones cometidas en el procedimiento administrativo de ejecución antes del remate solamente podrán impugnarse hasta que se publique la convocatoria respectiva, dentro de los 10 días siguientes a tal evento, lo cual significa que esta clase de actos no serán recurribles de manera autónoma, como sucedía antes de la comentada reforma al artículo 127 del CFF.

Por otra parte, tampoco resulta procedente el juicio de amparo indirecto, debido al principio de definitividad que lo rige (artículo 61, fracción XX de la Ley de Amparo), al no haberse agotado previamente el recurso de revocación o el juicio de nulidad, ni siquiera por el hecho de que, de manera conjunta con dicha actuación se reclame la inconstitucionalidad de las leyes que rigen el procedimiento administrativo de ejecución, ya que así se advierte en la Jurisprudencia 2a./J. 17/982 Suprema Corte de Justicia de la Nación, que se cita a continuación:

“EJECUCIÓN, PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE. EL AMPARO CONTRA RESOLUCIONES DICTADAS EN AQUÉL SÓLO PROCEDE CUANDO SE RECLAMA LA DEFINITIVA, A PESAR DE QUE SE IMPUGNE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LEYES. El procedimiento administrativo de ejecución regulado por los artículos 145 a 196 del Código Fiscal de la Federación no tiene como finalidad la resolución de alguna controversia entre partes contendientes, por lo que en rigor no puede decirse que se trate de un procedimiento seguido en forma de juicio, en los términos literales del artículo 114, fracción II, párrafo segundo, de la Ley de Amparo, pero consta de una serie coherente y concordante de actos tendientes a la obtención ejecutiva del cumplimiento de una obligación con base en una liquidación firme que constituye la prueba legal de la existencia del crédito, de su liquidez y de su inmediata reclamación y, como tal, presupuesto formal del comentado procedimiento de ejecución, similar en estos aspectos a una sentencia ejecutoriada. Por tanto, se justifica que el juicio de amparo sólo pueda promoverse hasta que se dicte en el citado procedimiento de ejecución fiscal la resolución con la que culmine, es decir, la definitiva en que se apruebe o desapruebe el remate, pudiéndose reclamar en tal oportunidad todas las violaciones cometidas dentro de dicho procedimiento. De lo contrario, si se estimara procedente el juicio de garantías contra cada uno de los actos procesales de también de la Segunda Sala de la modo aislado, se obstaculizaría injustificadamente la secuencia ejecutiva, lo cual no debe permitirse aunque se reclame la inconstitucionalidad de las leyes que rigen ese procedimiento, ya que de la interpretación relacionada de la citada fracción II del artículo 114 de la Ley de Amparo, acerca de que el amparo contra remates sólo procede contra la resolución definitiva que los apruebe o desapruebe, y de la fracción III del mismo precepto legal, se desprende que, en lo conducente, la intención del legislador ha sido la de que no se entorpezcan, mediante la promoción del juicio constitucional, los procedimientos de ejecución fundados en resoluciones o sentencias definitivas, a pesar de que éstas no deriven de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, por lo que operan las mismas razones para sostener que, tratándose del

mencionado procedimiento, el juicio de amparo puede promoverse hasta que se dicte la última resolución que en aquél se pronuncie.”

De la lectura del texto jurisprudencial se observa la justificación de que el juicio de amparo sólo pueda promoverse hasta que se dicte en el procedimiento de ejecución fiscal la resolución con la que culmine, es decir, la definitiva en que se apruebe o desapruebe el remate, pudiéndose reclamar en tal oportunidad todas las violaciones cometidas dentro de dicho procedimiento, con el argumento de que, si se estimara procedente el juicio de garantías contra cada uno de los actos procesales de modo aislado, se obstaculizaría injustificadamente la secuencia ejecutiva, lo que nuestro máximo tribunal estimó que no debe permitirse, aún en aquellos casos en que se reclame la inconstitucionalidad de las leyes que rigen ese procedimiento.

Criterios jurisprudenciales al tenor de los cuales podría pensarse que lo conducente en el caso que nos ocupa sería impugnar la remoción del cargo de depositario, argumentando que ni siquiera se tiene el carácter de tal, al no haberse aceptado expresamente fungir como depositario y/o ni siquiera haber recibido legalmente los bienes que supuestamente se dejaron bajo su custodia. A través de la interposición optativa del recurso de revocación con base en el artículo 117, fracción I, inciso d), del CFF , bajo la premisa de que se trata de una resolución de carácter definitivo que causa agravio al particular, o bien el juicio de nulidad con base en esa misma disposición.

Incluso pudiera llegar a pensarse que, por lo apremiante de la situación en que se coloca al depositario podría proceder el juicio de amparo indirecto, pues cuando se determina su remoción, si éste no entrega los bienes que se supone debe tener en su poder, se configuraría el delito innominado previsto en el artículo 112 del CFF, lo que comúnmente se conoce como “depositaría infiel” y se le impondrá una sanción de tres meses a seis años de prisión si el valor de los bienes embargados

no excede de $155,120.00, o de tres a nueve años de prisión cuando exceda ese monto.

Sin embargo, a pesar de que lo expuesto en relación con el recurso de revocación, el juicio contencioso administrativo federal o juicio de nulidad, incluso en relación con el juicio de amparo, por lo general tales medios de defensa se determinan como improcedentes y se dicta el sobreseimiento de cualquiera de ellos, con base en tres motivos torales distintos pero con resultados igualmente desastrosos en cualquiera de las hipótesis en que se motiva la improcedencia, los cuales veremos a continuación. A criterio de quien esto escribe, los motivos de improcedencia de esos medios de defensa resultan desapegados a derecho.

IMPROCEDENCIA POR CONSENTIMIENTO

En algunos casos se consideran improcedentes los referidos medios de defensa por considerarlos como actos consentidos fundándose en lo previsto en el artículo 124, fracción IV del CFF que dispone:

“Artículo 124.- Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos:
IV. Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.”

Lo anterior representa un círculo perverso, pues el recurso de revocación que se intente por parte de un depositario para impugnar su remoción del cargo, se considera improcedente y en consecuencia se sobresee bajo el argumento de que al no haberse impugnado la diligencia de requerimiento de pago y embargo en la cual se le nombró con dicho carácter, todas las ilegalidades que con respecto a esa actuación pretenda esgrimir al momento en que se ordena su remoción y la entrega de bienes a la autoridad exactora, se consideran consentidas al haber transcurrido más de treinta días hábiles desde su comisión; esto es, al haber

mediado un plazo mayor a ese entre la fecha del embargo de los bienes que supuestamente se dejaron a su cargo como depositario y el día en que se le notifica la remoción de ese cargo.

Afirmaciones que, si bien pudieran concordar con la disposición legal antes transcrita, resultan incongruentes a la luz de lo normado en el artículo 127 del CFF, que dice: “Artículo 127.- Cuando el recurso de revocación se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la Ley, las violaciones cometidas antes del remate, sólo podrán hacerse valer ante la autoridad recaudadora hasta el momento de la publicación de la convocatoria de remate, y dentro de los diez días siguientes a la fecha de publicación de la citada convocatoria, salvo que se trate de actos de ejecución sobre dinero en efectivo, depósitos en cuenta abierta en instituciones de crédito, organizaciones auxiliares de crédito o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, así como de bienes legalmente inembargables o actos de imposible reparación material, casos en que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día hábil siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día hábil siguiente al de la diligencia de embargo.”

Pues el hecho generalmente alegado por los depositarios a los que se les ordena la remoción de su cargo y la entrega a la autoridad de los bienes embargados, es la imposibilidad para entregar esos bienes en virtud de que jamás tuvieron la efectiva disposición de los mismos y/o sobre los que jamás se aceptó por su parte el cargo de depositario que se les imputa; las cuales al ser violaciones que forman parte del procedimiento administrativo de ejecución, solo pueden hacerse valer hasta después de que se dicte la convocatoria a remate; en esa tesitura, al momento de ocurrir las comentadas ilegalidades los afectados no estaban en condiciones de impugnarlas dada la disposición del artículo 127 antes citado, y lógicamente cuando posteriormente se publique tal convocatoria, tampoco estarán en condiciones de hacerlo ya que al estar siendo removidos de su cargo, llegado el momento en que se fije la fecha para el remate de bienes estarán impedidos

para hacerlo, pues para entonces no tendrán ya el cargo de depositarios y por tal motivo carecerán de interés jurídico para combatir cualquier afectación.

Sin que pase desapercibido el hecho de que el artículo 127 en análisis menciona algunas salvedades, las cuales tampoco resultan aplicables; pues cuando se embarga dinero en efectivo o depósitos en cuenta abierta en instituciones de crédito, organizaciones auxiliares de crédito o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, no se nombra a un depositario sino que los bienes quedan a resguardo de la oficina ejecutora y en el resto de los casos se ordena a la institución financiera o bancaria respectiva, que lleve a cabo la inmovilización y conservación de los fondos depositados (artículo 156-Bis del CFF).

Por otra parte, si se trata de bienes legalmente inembargables, la impugnación con base en ese motivo sólo corresponde al legítimo propietario de esos bienes por la afectación que se presenta en su esfera jurídica respecto al derecho de propiedad y no en su calidad de depositario; finalmente tampoco puede aplicarse la última de las excepciones tuteladas en el mencionado artículo 127, en virtud de que las comentadas ilegalidades que generalmente se aducen por parte del depositario, no son de aquellas que se consideran como actos de imposible reparación material, o por lo menos no se estiman de esa forma para efectos del recurso de revocación.

Esas mismas razones de improcedencia para el recurso de revocación se aplican para determinar la causal de improcedencia prevista en la fracción IV del artículo 8 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo , haciéndose, por tanto, extensivas esas causales de improcedencia para el juicio de nulidad, de conformidad con las tesis de jurisprudencia 2a./J.51/2010 y 2a./J.18/2009, emitidas ambas por la Segunda Sala de la Suprema Corte, de Justicia de la Nación, que se citan a continuación:
JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. TRATÁNDOSE DE EMBARGOS, SÓLO PROCEDE CUANDO EL DEUDOR ALEGUE QUE RECAYERON SOBRE

BIENES INEMBARGABLES, CONFORME AL ARTÍCULO 127, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Conforme al citado precepto, no cualquier embargo puede impugnarse en todo momento a través del recurso de revocación y, opcionalmente, del juicio contencioso administrativo, sino sólo los recaídos sobre bienes a los cuales se les ha concedido la prerrogativa de que, por ningún motivo, sean sustraídos del patrimonio del deudor, por ser indispensables para su subsistencia, derecho que podrá ser oponible, en vía de revocación, dentro de los 10 días siguientes a partir de la diligencia relativa, o bien, dentro del plazo legalmente previsto para promover el juicio contencioso administrativo, cuando el afectado opte por este medio de defensa. No es obstáculo para lo anterior, la diversa excepción que el propio artículo 127 contiene en relación con otros actos impugnables inmediatamente a través del recurso de revocación, consistentes en los “de imposible reparación material”, ya que si este enunciado de la norma también comprendiera a todo género de embargos, ello haría inoficiosa la acotación previamente realizada en el propio precepto en cuanto a que solamente cierto tipo de embargos son impugnables en revocación. En efecto, acorde con el principio de interpretación que postula que las disposiciones legales deben articularse de forma que no se contradigan ni incurran en redundancias contradictorias, debe estimarse que los embargos dictados en el procedimiento administrativo de ejecución no configuran el diverso supuesto de excepción -fundado en la imposibilidad de reparación material previsto en el primer párrafo del artículo 127 del Código Fiscal de la Federación, ya que si así fuera, no serviría que el legislador hubiera reservado para cierto tipo de embargos la procedencia de la revocación, como son los recaídos sobre bienes inembargables, toda vez que la segunda excepción permitiría impugnar todo aquel acto que despachara ejecución sobre los bienes del deudor, aun cuando no se alegara que recayó sobre cosas que legalmente son inaccesibles para el fisco, con lo cual perdería eficacia la restricción apuntada, haciendo estéril el propósito de dar celeridad al procedimiento administrativo de ejecución.”

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. POR REGLA GENERAL, LAS VIOLACIONES COMETIDAS ANTES DEL REMATE SON IMPUGNABLES MEDIANTE EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO HASTA QUE SE PUBLIQUE LA CONVOCATORIA RESPECTIVA, ACORDE CON EL ARTÍCULO 127, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 28 DE JUNIO DE 2006. De acuerdo con el indicado precepto, en relación con los artículos 116, 117, fracción II, inciso b) y 120 del Código Fiscal de la Federación y 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, las violaciones cometidas en el procedimiento administrativo de ejecución antes del remate podrán impugnarse sólo hasta que se publique la convocatoria respectiva, dentro de los 10 días siguientes a tal evento, lo cual significa que esta clase de actos no serán recurribles de manera autónoma, como sucedía antes de la reforma del artículo 127 del Código Fiscal de la Federación.

Entonces, siendo improcedente el recurso de revocación contra dichas violaciones procesales, tampoco podrían adquirir el carácter de “actos o resoluciones definitivas”, de modo que en su contra no procede el juicio contencioso administrativo.

Esta es la regla general impuesta por el legislador en la norma reformada, sin que se pase por alto que en ella se establecieron como excepciones los actos de ejecución sobre bienes inembargables o los de imposible reparación material, casos en los que el recurso administrativo podrá interponerse a partir del día hábil siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o la diligencia de embargo, de donde resulta que al ser impugnables estos actos del procedimiento administrativo de ejecución a través del recurso de revocación y siendo éste opcional, conforme al artículo 120 del Código Fiscal de la Federación, en su contra procede el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal

de Justicia Fiscal y Administrativa, al tener la naturaleza de actos o resoluciones definitivas.

De la lectura de las jurisprudencias anteriores se desprende por una parte que, por regla general las violaciones cometidas en el procedimiento administrativo de ejecución antes del remate, podrán impugnarse sólo hasta que se publique la convocatoria respectiva, dentro de los 10 días siguientes a tal evento, lo cual significa que esta clase de actos no son recurribles de manera autónoma; y en su contra tampoco procede el juicio contencioso administrativo o juicio de nulidad, al no considerarse como actos o resoluciones definitivas.

Así también, de su texto se advierte que, como excepciones a esa regla general, se encuentran los actos de ejecución sobre bienes inembargables o los de imposible reparación material, casos en los que el recurso administrativo podrá interponerse a partir del día hábil siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o la diligencia de embargo; sin embargo en los citados criterios se advierte también que, los embargos dictados en el procedimiento administrativo de ejecución no configuran el supuesto de excepción —fundado en la imposibilidad de reparación material— previsto en el primer párrafo del artículo 127 del CFF ; y por lo tanto ello cierra el círculo perverso de la imposibilidad de impugnar el nombramiento de depositario efectuado de forma ilegal (por no cumplirse con la regla general de impugnación ni tampoco con las excepciones a la misma), así como la imposibilidad de controvertir la remoción del cargo de depositario, al considerarse “consentidas” las ilegalidades.

DENEGACIÓN DE JUSTICIA

Como ya se indicó en el apartado anterior, tanto el recurso de revocación como el juicio de nulidad se consideran improcedentes con el argumento de que su pretendida impugnación se considera como un acto consentido por no haberse

agotado previamente esos medios de defensa, y se pasa por alto el hecho de que los mismos no resultaban procedentes en contra del acta de embargo.

Así también, cuando a través de esos mismos medios de defensa se impugna únicamente la remoción del cargo de depositario, estos se estiman improcedentes y se sobresee al considerarse que el acto impugnado no tiene el carácter de resolución definitiva, por no habérsele determinado al depositario ninguna obligación fiscal, ni, en estricta teoría, conculcado sus derechos.

Esto es así, pues en todos los medios de defensa (tanto ordinarios como extraordinarios), se ha estimado improcedente impugnar la remoción del depositario con el argumento de que no se afecta su interés jurídico; en el recurso de revocación de conformidad con lo previsto en el artículo 124 fracción I del CFF; en el juicio de nulidad con base en el artículo 8, fracción I de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y en el juicio de amparo indirecto con fundamento en el artículo 61, fracción XII de la Ley de Amparo.

Esa falta de interés jurídico siempre se ha justificado con el argumento de que los bienes embargados dentro de un procedimiento administrativo de ejecución, son dejados bajo la guarda o custodia del depositario nombrado por el jefe de la oficina ejecutora, que bajo su responsabilidad tiene la facultad de nombrar y remover libremente al depositario, pudiendo la autoridad realizar la sustracción de los bienes para depositarlos en almacenes bajo su resguardo o entregarlos al nuevo depositario; en razón con lo cual se esgrime que quien adquiere el carácter de depositario tiene la responsabilidad de la guarda, conservación y puesta a disposición de los bienes embargados siendo auxiliar de la autoridad sin la existencia de algún derecho subjetivo, toda vez que su función es únicamente como auxiliar de la administración de la justicia, sin que en forma alguna se le confieran facultades, sino sólo obligaciones, por tanto se considera que, si el

depositario se duele del acuerdo de remoción y requerimiento de los bienes, ello no le ocasiona perjuicio a su esfera jurídica, pues el requerimiento de la entrega de bienes no afecta su interés jurídico en su carácter de depositario.

Ahora bien, ese argumento se ha venido sustentando —de manera errónea, a juicio de quien esto escribe—, por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Jurisprudencia 2a./J. 46/2006, del tenor siguiente:

RECURSO DE REVOCACIÓN EN MATERIA FISCAL. EL CONTRIBUYENTE CARECE DE INTERÉS JURÍDICO PARA INTERPONERLO CONTRA LA RESOLUCIÓN DICTADA EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN, MEDIANTE LA CUAL SE DESIGNA AL DEPOSITARIO. El artículo 153 del Código Fiscal de la Federación prevé que el jefe de la oficina exactora podrá, bajo su responsabilidad, nombrar y remover libremente a los depositarios. Por su parte, el artículo 124, fracción I, del ordenamiento citado dispone que el recurso de revocación es improcedente contra actos que no afecten el interés jurídico del recurrente. En tal virtud, si el referido artículo 153 no faculta al contribuyente para exigir a la autoridad que el cargo de depositario recaiga en alguna persona sugerida por él, es evidente que aquél carece de interés jurídico para impugnar la resolución mediante la cual se realiza tal designación.

En ese orden de ideas, se hace notar que la aplicación de dicho criterio jurisprudencial resulta indebida, para el caso en estudio, puesto que sólo es correcta cuando la impugnación proviene por parte del contribuyente deudor y no cuando se trata de un depositario distinto al ejecutado.

Además de que, con esa determinación de improcedencia, se está soslayando también el hecho de que el Poder Judicial de la Federación ya se ha pronunciado en diversas ocasiones, en el sentido de que en caso de que se produzca un daño o perjuicio al contribuyente con motivo de la actuación del depositario, tanto éste como la autoridad ejecutora son responsablemente solidarios para reparar el daño

causado, tal como lo reconoció el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis P. LXV/97, visible en la página 131, Tomo V, Mayo de 1997, correspondiente a la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación; lo cual fue reiterado al resolverse la Contradicción de Tesis 222/2005 por parte de la Segunda Sala de la misma Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En atención a lo anterior, no es dable equiparar jurídicamente los intereses del contribuyente deudor (propietario de los bienes embargados), con los del depositario cuando se trata de una persona distinta al deudor; debido a que una de las razones torales por las cuales se dictó la jurisprudencia 2a./J. 46/2006 antes transcrita, en la que se determina la carencia de interés jurídico del contribuyente para impugnar la designación y/o remoción del depositario, fue por la falta de afectación que dicho nombramiento podía causarle, pues se dijo que en caso de que se produzca un daño o perjuicio al contribuyente con motivo de la actuación del depositario, tanto éste como la autoridad ejecutora son responsablemente solidarios para reparar el daño causado.

Ese argumento que se basó en que “si bien en el artículo 153 del CFF no se establecen reglas o directrices respecto de la persona en quien puede recaer el nombramiento relativo, ello no se traduce en el ejercicio de una facultad arbitraria en perjuicio del contribuyente ejecutado, ya que el mismo numeral dispone que dicho nombramiento se hará bajo la responsabilidad del jefe de la oficina ejecutora o del ejecutor y que el depositario deberá desempeñar su cargo apegándose a las disposiciones legales. Además, debe considerarse que conforme al artículo 462 del Código Federal de Procedimientos Civiles, ordenamiento supletorio el citado código tributario, cuando su aplicación no es contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal, el depositario y el ejecutante son solidariamente responsables de los actos que el primero realice en el ejercicio de su cargo, por lo que si el ejecutado sufre algún daño o perjuicio con motivo de los actos del depositario puede legalmente exigir la reparación correspondiente.”

Así pues, al tenor de todo lo expuesto, es evidente que se está ante una denegación de justicia, pues si se pretendiera impugnar la remoción de depositario por las ilegalidades ocurridas durante su nombramiento como tal, incluso argumentando que no se tiene la pretendida calidad de depositario, las causales de improcedencia antes referidas para los medios ordinarios y extraordinarios de defensa harían que, para el momento de la publicación de la convocatoria a remate, ni siquiera se tuviera el carácter de tal por haber sido previamente removido del cargo y ello convertiría dicha remoción en un acto de imposible reparación material y por consecuencia resultaría improcedente toda impugnación al respecto, al haberse consumado sus efectos de forma irreparable.

Sin que baste con el hecho de que se acredite que se trata de un acto de imposible reparación para que por dicho motivo se excepcione el principio de definitividad y en su contra proceda el amparo indirecto, pues actualmente, ni siquiera en tales casos se exceptúa ese principio que rige al juicio de amparo, de acuerdo a una interpretación que quedó plasmada en la Jurisprudencia P./J. 11/2018 (10a.), emitida por el Pleno de nuestro Máximo Tribunal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de contenido siguiente:

DEFINITIVIDAD. DEBE AGOTARSE ESE PRINCIPIO TRATÁNDOSE DE ACTOS EN JUICIO, CUYA EJECUCIÓN SEA DE IMPOSIBLE REPARACIÓN. De acuerdo con el artículo 107, fracción III, inciso b), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la irreparabilidad del acto reclamado y el principio de definitividad, constituyen presupuestos distintos y autónomos que deben observarse para determinar la procedencia del juicio de amparo indirecto. El acto de ejecución irreparable tiene su origen en la naturaleza del acto de autoridad que se impugna y en su especial trascendencia a la esfera jurídica del quejoso, por la afectación que implica a un derecho sustantivo, la cual no es susceptible de repararse con el dictado de un fallo favorable a sus intereses. Por su parte, la regla de definitividad refiere a la exigencia de agotar previamente a la promoción del juicio de amparo, los recursos ordinarios de impugnación que establezca la ley

que rige el acto reclamado. Por lo tanto, en el caso de los actos en el juicio que sean de imposible reparación, antes de acudir al juicio de amparo es necesario agotar el medio ordinario de defensa que en su caso prevea la ley, salvo los casos de excepción que prevé el artículo 61 de la Ley de Amparo.

Cómo impugnar actualmente la remoción de depositario

Una vez que hemos visto todos los problemas y causales de improcedencia respecto al tema, estamos en posibilidad de determinar el modo correcto de llevarlo a cabo. Por lo que se sugiere lo siguiente:

En primer lugar, verificar que no se actualicen causas de improcedencia. Cuestión de suma importancia, pues cuando se sobresee en el medio de defensa intentado al actualizarse una causal de este tipo, no es posible analizar ningún argumento que tenga relación con el fondo del asunto, dado que no existiría razón jurídica para examinarlos ni para valorar las pruebas relativas a ello, ya que uno de los efectos que produce todo fallo de sobreseimiento es, precisamente, no examinar las cuestiones materiales debatidas.

Por lo tanto, se sugiere acreditar tanto la procedencia del juicio de nulidad, como el interés jurídico del depositario en contra del acto que ordena su remoción, con base en la jurisprudencia 2a./J. 77/2019 (10a.), dictada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de contenido literal siguiente:

DEPOSITARIO. TIENE INTERÉS JURÍDICO PARA PROMOVER JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO CONTRA LA RESOLUCIÓN EN LA QUE LA AUTORIDAD FISCAL ORDENA SU REMOCIÓN Y LE REQUIERE LA ENTREGA DE LOS BIENES EN DEPÓSITO, EXCLUSIVAMENTE CUANDO ADUZCA LA INCOMPETENCIA DE AQUÉLLA. La causa de improcedencia contenida en el artículo 8o., fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo no se actualiza porque el depositario tiene interés jurídico para

impugnar vía juicio contencioso administrativo la remoción de su cargo y el requerimiento de entrega de los bienes embargados, debido a que el artículo 153 del Código Fiscal de la Federación dispone que los jefes de las oficinas ejecutoras, bajo su responsabilidad, nombrarán y removerán libremente a los depositarios, quienes desempeñarán su cargo conforme a las disposiciones legales, lo cual significa que estos particulares auxiliares de la administración pública carecen de algún derecho para rehusarse a entregar los bienes en depósito cuando los jefes de tales oficinas ordenen su remoción, pues la expresión "libremente" contenida en la norma implica una facultad discrecional, es decir, otorga a la autoridad la libertad de apreciación para actuar o abstenerse de hacerlo, con el propósito de lograr la finalidad que la ley señale. Ahora bien, la discrecionalidad que instituye la norma no implica que esa atribución pueda ejercerse caprichosamente sin observar mínimamente los requisitos constitucionales de fundamentación y motivación de la competencia de la autoridad emisora, ya que solamente al cumplir este requisito de rango constitucional el depositario puede saber, efectivamente, si quien le retira el cargo está facultado para hacerlo en términos del citado precepto, lo cual es indispensable que sea así, porque el diverso 112, segundo párrafo, del mismo ordenamiento, en atención al bien jurídico ahí tutelado, establece como sanción el no poner a disposición el bien en depósito ante la autoridad competente; por tanto, en ese supuesto sí sufre una afectación directa e inmediata a su derecho subjetivo como consecuencia de tal acto de autoridad. Bajo esa tesitura, el depositario tiene interés jurídico para impugnar, vía juicio contencioso administrativo, la remoción de su cargo y el requerimiento de entrega de los bienes embargados exclusivamente cuando aduzca la incompetencia de la autoridad, pues en caso contrario se le dejaría en estado de indefensión, en virtud de que al impedir que se restituya la cosa en depósito al no entregarla a la autoridad competente y, con ello, su disposición por parte del propietario, siendo ése el bien jurídico tutelado por el artículo 112, se incurriría en la sanción con pena corporal que prevé.

En segundo lugar, si se pretende impugnar a través de juicio de amparo indirecto, a fin de no incurrir en las diversas causales de improcedencia previstas en el artículo 61 de la Ley de Amparo , se recomienda lo siguiente:

1) Para evitar la improcedencia prevista en la fracción XII, falta de afectación a los intereses jurídicos o legítimos del quejoso, se puede acreditar que no se configura dicha causal, con la cita de la jurisprudencia 2a./J. 77/2019 (10a.), transcrita con antelación.

2) Para no incurrir en la causal prevista en la fracción XIV, contra normas generales cuando no se impugne su primer acto de aplicación: en caso de que se haya excedido el plazo de 15 días para la promoción del juicio de amparo, respecto a la fecha de la diligencia de embargo en relación con el oficio de remoción del depositario que se pretende combatir, se sugiere interponer dicho juicio impugnando la constitucionalidad del artículo 153 del CFF , pero únicamente en lo que respecta a su párrafo tercero, en la parte que señala: “La responsabilidad de los depositarios cesará con la entrega de los bienes embargados a satisfacción de las autoridades fiscales.” Por violación al principio de seguridad jurídica, teniendo como primer acto de aplicación el acuerdo de remoción de depositario; el cual también se propone impugnar por vicios propios.

Aconsejando que se haga de dicha forma, debido a que el artículo 153 del CFF , es aplicado desde el embargo de bienes, aunque no en la parte cuya impugnación se menciona en este punto.

Así también, contrario a lo que hasta la fecha se ha venido resolviendo por parte del Poder Judicial Federal, en los casos de remoción del depositario, con fundamento en el artículo 153 del CFF, es factible impugnar también el artículo 112 de ese mismo Código, sin que deba resolverse la improcedencia del juicio de amparo con el argumento de que la sanción que se imponga al depositario dependerá de su futuro comportamiento procedimental y que por esa razón no

puede impugnarse el artículo 112 al tratarse de un requerimiento genérico de aplicación futura e incierta, ya que ello no es así.

Esto último es posible acreditarlo con base en las consideraciones vertidas en la ejecutoria dictada en la Contradicción de tesis 374/2018, entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Novena Región (en auxilio del Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Noveno Circuito) y el Segundo Tribunal Colegiado Auxiliar, (en auxilio al Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito) el 24 de abril de 2019, y de la cual derivó la jurisprudencia 2a./J. 77/2019 (10a.), transcrita con antelación.

Lo anterior debido a que, en el considerando quinto de esa ejecutoria, nuestro Máximo Tribunal a través de su Segunda Sala, en la parte que aquí interesa sostuvo lo siguiente: [...] De igual forma, vinculado con lo que regula el artículo 112 del CFF, se desprende que éste sanciona la conducta del depositario o interventor designado por las autoridades fiscales en el supuesto en el cual se dispusiera, ya sea para sí o para otro, de los bienes que tuviera en depósito bajo su resguardo, de sus productos o garantías, derivados de cualquier crédito fiscal constituido, indicando que en el supuesto de incurrir en la conducta aludida sería acreedor a i) una sanción de tres meses a seis años de prisión y, en el caso de que los bienes de los cuales dispuso excedieran la cantidad que invoca el precepto referido, ii) la sanción subiría de tres a nueve años de prisión.

Precisando que las sanciones invocadas se aplicarían de la misma manera para los depositarios que ocultaran los bienes o no los pusieran a disposición de la autoridad competente.

Por tanto, si la conducta que sanciona el artículo 112 del Código Fiscal de la Federación consiste en que el depositario no ponga a disposición de la autoridad competente los bienes en depósito, impidiendo con ello que se restituyan los mismos, ya que de no hacerlo se genera una afectación al bien jurídico tutelado

por el numeral en cita y con ello que, en su caso, de conformidad con el derecho de exacta aplicación de la ley penal, se actualiza el delito que sanciona al depositario por dicha conducta, se puede afirmar válidamente que el hecho de que se le informe al depositario su remoción y entrega de los bienes en depósito y por algún motivo no lo acate, como es el de que considere que es incompetente la autoridad que se lo solicita, le genera en automático la configuración del delito que regula el precepto en cita.

Así, si el depositario no entrega el bien en depósito cuando la autoridad fiscal le informa de su remoción y le requiere los mismos, incurre en el delito que sanciona el precepto 112 del Código Fiscal de la Federación, al afectar el bien jurídico tutelado por el mismo consistente en impedir la restitución del bien en depósito, por lo cual resulta que de actualizarse dicho supuesto se generaría una transgresión al derecho subjetivo del depositario, es decir, una afectación directa e inmediata a su esfera jurídica por el acto de autoridad en comento, con lo cual se evidencia la afectación a su interés jurídico, lo que hace procedente el juicio contencioso administrativo en contra de tal acto. [...]

Cabe resaltar que lo comentado en esta publicación no pretende ser un compendio de todas las situaciones y circunstancias que puedan presentarse en el caso del combate al nombramiento y remoción de los depositarios de que se ha venido tratando; sino más bien es una ilustración de las directrices más importantes que, desde el punto de vista de quien esto escribe, deben ser tomadas en cuenta.

Como siempre, me despido de ustedes dejándoles un pensamiento para su reflexión: El conocimiento nos muestra todo aquello que existe a nuestro alrededor, pero solamente la sabiduría nos permite entender lo que conocemos.

M.J.A.

Capítulo III.
LAS PRESUNTIVAS FISCALES Y SU DEFENSA

Es efímero el tiempo y lo son nuestras voces,
Igual que la dicha o el temor más atroz,
El amor, el olvido, el rencor, la pasión,
Los momentos vividos, los deseos contenidos,
Y también suelen serlo la razón y sinrazón.
M.J.A.

Las presunciones implican suponer o considerar algo por los indicios o señales que se tienen, en tanto que en el ámbito jurídico entrañan el tener por cierto determinado hecho sin necesidad de que este sea probado. Tales presunciones pueden ser de las denominadas “legales” cuando se obtienen a partir de los supuestos previstos en una ley; o conocidas como “humanas”, cuando devienen de la actividad que desarrolla el juzgador. Al igual que también pueden calificarse como absolutas o relativas -juris et de jure o juris tantum-, respectivamente, según su resultado sea definitivo o permita prueba en contrario.

En el derecho mexicano la figura de la presunción, así como sus modalidades y alcances pueden encontrarse en los artículos 190 a 196 del Código Federal de Procedimientos Civiles (en adelante CFPC), de aplicación supletoria a la materia fiscal. Disposiciones que sería valioso revisar, en virtud de que tutelan importantes criterios defensivos; por ejemplo, de acuerdo a lo que se prevé en el artículo 192 del mencionado Código, “La parte que alegue una presunción sólo debe probar los supuestos de la misma, sin que le incumba la prueba de su contenido”; de ello deriva que, tratándose de presunciones, la parte sustancial radica en la configuración o no de los supuestos que originan la presunción.

Ahora bien, se suele olvidar que, de conformidad con lo previsto en el artículo 195 del CFPC , “La prueba producida contra el contenido de una presunción, obliga, al que la alegó, a rendir la prueba de que estaba relevado en virtud de la presunción; o pasa desapercibido el mencionar aquellas que operan a nuestro favor, como por ejemplo la contenida en el artículo 21 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente que dispone, que en todo caso las actuaciones de los contribuyentes se presumen realizadas de buena fe.

Con respecto a las obligaciones de los gobernados y la revisión de su debido cumplimiento por parte de las autoridades fiscales a través del despliegue de las facultades de comprobación que el CFF les concede a las autoridades administrativas, es importante recordar que dicho ordenamiento les otorga también a tales autoridades, la posibilidad de hacer uso de la institución de la presunción, aunque frecuentemente estas olvidan que el objeto de las presunciones es para el debido ejercicio de sus facultades y no para concederles mayores facultades.

Pues no obstante de que, por regla general son los propios contribuyentes los encargados de determinar y pagar las contribuciones que les imponen las leyes fiscales y sólo de manera excepcional las autoridades pueden realizar dichas determinaciones, tales excepciones surgen cuando se ejercen las facultades de comprobación y la autoridad fiscalizadora considera que el monto determinado y declarado por el contribuyente revisado no fue el correcto y por ese motivo procede a determinar el impuesto debido.

De tal manera que las presunciones fiscales a diferencia de las del derecho en general, se configuran bajo el marco de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, puesto que no se actualizan en todos los casos de los contribuyentes por el simple hecho de existir la hipótesis normativa de hecho, sino que es necesario que la autoridad las determine.

En ese sentido, la conclusión a la que lleguen las mencionadas autoridades en el ejercicio de sus facultades de comprobación dependerá de la información y datos proporcionados por el propio contribuyente. No obstante, es posible que éste último no tenga o no entregue la información a que está obligado, y ante dicha omisión o contumacia del sujeto deudor, las autoridades deberán allegarse la información a través de los medios que la ley les permita.

Para esos efectos, el CFF contiene un título III denominado “De las Facultades de las Autoridades Fiscales”, que se conforma de un Capítulo Único, en el que se encuentran diversas disposiciones que hacen referencia a la posibilidad de que la autoridad realice presunciones en el ejercicio de sus facultades; tales como las observadas en los artículos 54 al 57 y del 59 al 63 del citado Código.

Al respecto, el Pleno de nuestro Máximo Tribunal al resolver la Contradicción de tesis 237/2014, entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el 25 de abril de 2016; sostuvo que a las mencionadas disposiciones puede llamársele el sistema general de presunciones fiscales que el CFF otorga a la autoridad administrativa para el mejor ejercicio de sus facultades. Y que, a su vez, dentro de dicho sistema pueden identificarse diversos subsistemas de presunciones, toda vez que no todas sus normas se encuentran destinadas a las mismas situaciones o a producir efectos jurídicos relacionados; por lo que –indicó–, pueden identificarse los siguientes subsistemas:

a) Subsistema general de presunciones ante la obstrucción de la acción de la autoridad fiscal. Compuesto por las disposiciones que contienen los artículos 55, 56 y 61.

b) Subsistema particular de presunciones ante el riesgo de ocultamiento de ingresos, actos, actividades o activos. Compuesto por el artículo 59.

c) Subsistema de casos específicos. Compuesto por los artículos 57, 60 y 62.

d) Subsistema de cooperación internacional. Compuesto por el artículo 54.

En este caso nos referiremos al subsistema particular de presunciones ante el riesgo de ocultamiento de ingresos, actos, actividades o activos, contenido en el artículo 59 del CFF. Norma que tiene como propósito, identificar comportamientos de riesgo de los contribuyentes, que posiblemente tengan la voluntad o intención de ocultar de las autoridades fiscales información o datos que revelen la causación de contribuciones. Así pues, de acuerdo a nuestro Máximo Tribunal, este constituye un comportamiento de riesgo, ya que no necesariamente se trata de actos u omisiones que tienen por intención realizar el ocultamiento referido; y por esa razón es que el propio artículo 59 en su párrafo primero, señala que dichas presunciones operarán de manera relativa (iuris tantum), puesto que admiten prueba en contrario.

Lo anterior porque, de las ocho diversas hipótesis de determinación presuntiva que se encuentran vigentes en la actual redacción del artículo 59 del Código tributario, la más utilizada por parte de las autoridades para determinar créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, es la prevista en la fracción III de dicho artículo, que es del contenido literal siguiente:

Artículo 59.- Para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, así como de la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:
[...]
III. Que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

Para los efectos de esta fracción, se considera que el contribuyente no registró en su contabilidad los depósitos en su cuenta bancaria cuando, estando obligado a llevarla, no la presente a la autoridad cuando ésta ejerza sus facultades de comprobación.

También se presumirá que los depósitos que se efectúen en un ejercicio fiscal, cuya suma sea superior a $1,414,110.00 en las cuentas bancarias de una persona que no está inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes o que no está obligada a llevar contabilidad, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

No se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior cuando, antes de que la autoridad inicie el ejercicio de sus facultades de comprobación, el contribuyente informe al Servicio de Administración Tributaria de los depósitos realizados, cubriendo todos los requisitos que dicho órgano desconcentrado establezca mediante reglas de carácter general.

La norma antes transcrita establece que las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos o valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

Esto es, tal precepto prevé una estimativa indirecta de ingresos, en la cual la autoridad fiscal se encuentra facultada para considerar a los depósitos bancarios no registrados en la contabilidad del contribuyente como ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

La presunción prevista en el caso en estudio tiene por objeto facilitar al fisco el proceso de estimación en la averiguación de los hechos que hacen posible fijar la magnitud de la obligación tributaria, ya que los depósitos obtenidos por un

contribuyente, constituyen manifestaciones de riqueza susceptibles de ser gravados, pero de difícil identificación.

En tales términos, se advierte que la presunción en comento se encuentra sujeta a una falta de registro en la contabilidad, con lo cual permite evidenciar que, tal como lo resolvió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al dirimir la Contradicción de Tesis 39/2010, a la contabilidad del contribuyente obligado a llevarla, se le está dando toda la relevancia como herramienta para poder verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Y justamente la parte medular de la defensa en contra de las determinaciones presuntivas radica en el hecho de que las autoridades fiscales, indefectiblemente determinan ingresos en forma presuntiva, argumentando únicamente que el registro de los depósitos bancarios en la contabilidad del contribuyente obligado a llevarla no está soportado con la documentación correspondiente.

Ahora bien, suele presentarse que la autoridad cite y transcriba la Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 56/2010, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro y texto siguientes:

PRESUNCIÓN DE INGRESOS ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SE ACTUALIZA CUANDO EL REGISTRO DE LOS DEPÓSITOS BANCARIOS DEL CONTRIBUYENTE OBLIGADO EN LA CONTABILIDAD A LLEVARLA, NO ESTÉ SOPORTADO CON LA DOCUMENTACIÓN CORRESPONDIENTE. De la interpretación armónica, literal, lógica, sistemática y teleológica del artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, se concluye que la estimativa indirecta de ingresos se actualiza cuando el contribuyente no sustenta documentalmente en su contabilidad el registro de los depósitos bancarios, pues el registro contable se integra con los documentos que lo amparen, conforme al artículo 28, último párrafo, parte final, del Código, por lo cual, no basta el simple registro, ya que

volvería nugatoria la presunción de ingresos, toda vez que uno de los fines del sistema de las presunciones fiscales en materia de contabilidad, consiste en que todos los movimientos o modificaciones en el patrimonio del contribuyente se registren debidamente, pues dicha contabilidad es la base de las autodeterminaciones fiscales; de esta manera, los registros sustentados con los documentos correspondientes contribuyen a que se refleje adecuadamente la situación económica del sujeto pasivo en el sistema contable.

No obstante, además de la referida transcripción, la autoridad no argumenta o adiciona nada más y se empecina en una negativa a ultranza carente por completo de la debida fundamentación y motivación. Frecuentemente, la autoridad arguye que no basta con que se cuente con dicho registro, sino que es necesario que este se encuentre debidamente soportado con la documentación idónea a fin de crear certeza de que dichas operaciones efectivamente se realizaron; o bien, que el contribuyente no proporciona documentación comprobatoria que ampare el origen de tales registros, y por lo tanto, que el contribuyente no demuestra que no correspondan a ingresos por los cuales deba pagar contribuciones pues, para que no opere la estimativa indirecta de ingresos a que se refiere el artículo 59, fracción III, del CFF, es necesario que el contribuyente soporte documentalmente el registro en su contabilidad de los depósitos de sus cuentas bancarias o de cualquier otra operación cuya realización hiciere suponer la percepción de un ingreso.

Ahora bien, también se ha observado en las autoridades el razonamiento de que sería necesario cuando menos que los actos consignados en dichos documentos consten en documento notarial para que surtan efectos contra terceros y poder obtener de ellos los indicios necesarios para concatenarlos con otros medios de prueba, pues de no ser así -continúan arguyendo las autoridades resulta muy fácil para el interesado provocar la creación de los documentos privados con el objeto de demostrar algo incierto, o fabricar ex profeso los contratos privados a su antojo y conveniencia a efecto de evadir el cumplimento de sus obligaciones; y

finalmente, que la autoridad hacendaria se encuentra facultada para presumir durante el ejercicio de sus facultades de comprobación que los depósitos bancarios no registrados en la contabilidad o no soportados con la documentación comprobatoria correspondiente son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones, la cual opera salvo prueba en contrario, debido a lo cual corresponde al contribuyente aportar las pruebas que destruyan dicha presunción.

Esto es, la autoridad simplemente expresa la insuficiencia probatoria de la documentación que soporta los registros contables, pero con determinaciones que resultan contrarias a la esencia misma del multicitado artículo 59, fracción III, del Código en comento, pues al hacerlo pierde vista los elementos que conforman la presunción de mérito que son:

1) Depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente

2) Que no correspondan a registros de su contabilidad falta de correspondencia de la documentación que sustente los registros contables de los depósitos bancarios implica, de acuerdo a su acepción gramatical, que dicha documentación no tenga relación, pertenencia o proporción con tales registros; más no así que la autoridad considere que le resulta “insuficiente”, pues esto último lo que implica es que la documentación presentada no basta, o que se requieren mayores elementos, pero de ninguna manera puede inferirse que por considerarse insuficiente, ésta no corresponda a los registros.

Para acreditar lo anterior, es dable comentar que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la Contradicción de tesis 237/2014, entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas del Máximo Tribunal, el 25 de abril de 2016; en la que llevó a cabo un estudio exhaustivo de la presunciones fiscales, sostuvo en el párrafo 53 de tal ejecutoria que: “En el derecho mexicano, la figura

de la presunción, sus modalidades y alcances, pueden encontrarse en los artículos 190 a 196 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria a la materia fiscal, de conformidad con el artículo 5, párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación ".

De lo que resulta dable destacar el artículo 192, que indica que "La parte que alegue una presunción sólo debe probar los supuestos de la misma, sin que le incumba la prueba de su contenido".

Conforme a ese precepto legal, si la autoridad auditora alega la presunción prevista en el artículo 59, fracción III, del CFF, se encuentra por tanto obligada a probar los supuestos que la conforman, es decir, no sólo la existencia de depósitos en las cuentas bancarias del contribuyente, sino además, que tales depósitos no tengan relación, pertenencia o proporción con los registros que los sustentan, para que de esa forma quede acreditado el otro supuesto de la presunción en análisis (que no correspondan a registros de su contabilidad), lo cual, como ya vimos, no se acredita aludiendo a la insuficiencia de los mismos.

Ante esa situación, los particulares afectados, deben actuar conforme al texto de los artículos 193 y 194 del CFPC que disponen:

ARTICULO 193.- La parte que niegue una presunción debe rendir la contraprueba de los supuestos de aquélla.

ARTICULO 194.- La parte que impugne una presunción debe probar contra su contenido.

De la lectura del texto de dichos artículos se advierte que resulta necesario dejar sentado el hecho de que la autoridad fiscalizadora no acreditó los supuestos de la presunción que invoca y las razones por las cuales se acredita dicho aserto; así como también, que efectivamente se deben presentar pruebas para efecto de

acreditar que los depósitos registrados en los estados de cuentas bancarias, sí se encuentran soportados con los registros correspondientes.

Por otra parte, una segunda vertiente en contra de las determinaciones presuntivas de la autoridad fiscal se produce por el hecho de que, al resolver lo propio, estas ignoran cuál es el soporte documental idóneo que efectivamente demuestre el origen de los depósitos bancarios realizados, cuya veracidad del registro contable objetan.

Para lo cual es dable recordar que, conforme al texto de la Jurisprudencia 2a./J. 56/2010 anteriormente transcrita, la presunción de ingresos establecida en el artículo 59, fracción III del CFF, “se actualiza cuando el contribuyente no sustenta documentalmente en su contabilidad el registro de los depósitos bancarios, pues el registro contable se integra con los documentos que lo amparen, conforme al artículo 28, último párrafo, parte final, del Código.” (PAG 94)

En otras palabras, los únicos documentos que la autoridad fiscal puede exigir como soporte de los registros contables que acrediten los depósitos bancarios y evitar de esa forma que se consideren como ingresos presuntivos, son aquellos documentos con los que, de conformidad con las disposiciones legales aplicables, se integra la contabilidad, los cuales se encuentran contenidos en lo dispuesto en el artículo 28, fracción I, apartado A, del CFF, que se cita a continuación:

Artículo 28.- Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

I. Para efectos fiscales, la contabilidad se integra por:
A. Los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y

sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

Al respecto, debe observarse que, respecto a la documentación e información con la que se da cumplimiento a la integración de la contabilidad prevista en esa fracción, el legislador previó específicamente que quedaría establecida en el Reglamento del CFF, por lo cual se hace necesaria la cita del artículo 33, apartado A, de dicho reglamento:

Artículo 33.- Para los efectos del artículo 28, fracciones I y II del Código, se estará a lo siguiente:
A. Los documentos e información que integran la contabilidad son:
I. Los registros o asientos contables auxiliares, incluyendo el catálogo de cuentas que se utilice para tal efecto, así como las pólizas de dichos registros y asientos;
II. Los avisos o solicitudes de inscripción al registro federal de contribuyentes, así como su documentación soporte;
III. Las declaraciones anuales, de pagos provisionales, mensuales, informativas y bimestrales, trimestrales o definitivos;
IV. Los estados de cuenta bancarios y las conciliaciones de los depósitos y retiros respecto de los registros contables, incluyendo los estados de cuenta correspondientes a inversiones y tarjetas de crédito, débito o de servicios del contribuyente, así como de los monederos electrónicos utilizados para el pago de combustible y para el otorgamiento de vales de despensa que, en su caso, se otorguen a los trabajadores del contribuyente;
V. Las acciones, partes sociales y títulos de crédito en los que sea parte el contribuyente;

VI. La documentación relacionada con la contratación de personas físicas que presten servicios personales subordinados, así como la relativa a su inscripción y registro o avisos realizados en materia de seguridad social y sus aportaciones;
VII. La documentación relativa a importaciones y exportaciones en materia aduanera o comercio exterior;
VIII. La documentación e información de los registros de todas las operaciones, actos o actividades, los cuales deberán asentarse conforme a los sistemas de control y verificación internos necesarios, y
IX. Las demás declaraciones a que estén obligados en términos de las disposiciones fiscales aplicables.

Resulta verdaderamente importante para la defensa de los intereses de los contribuyentes, que no se pierda de vista el hecho de que, fuera de los documentos mencionados, no es jurídicamente viable que ninguna autoridad nos exija documentos de ningún tipo que no se encuentren allí contenidos, pues la documentación correspondiente con la que se acrediten la veracidad de nuestras operaciones y registros, no será aquella que cause satisfacción a cualquiera de las partes (autoridad o contribuyentes), sino únicamente aquella que el legislador dispuso que conforma la contabilidad; lo cual, dicho sea de paso, se encuentra soportado en todas y cada una de las ejecutorias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que abordan el tema que nos ocupa y que válidamente podemos citar a nuestro favor.

No resulta óbice para considerar lo anterior, la objeción que de las documentales exhibidas por parte de los contribuyentes realice la autoridad fiscal, ya sea que las funde en que desde su punto de vista como autoridad son “insuficientes”, pretendiendo así arrojar en el gobernado la carga de la prueba, bajo la tesis de que los actos de autoridad gozan de la presunción de validez; pues representaría una postura equivocada de su parte, ya que para que dicha premisa sea aplicable se requiere que, aún de forma aparente, la autoridad cumpla con el requisito de fundar y motivar sus actos; de tal suerte que, si la resolución omite expresar las

razones de insuficiencia de la documentación que rechaza (motivación), resulta inaplicable cualquier fundamentación que exprese al carecer de una adecuación fáctica a las circunstancias del caso.

De la misma manera que resultaría improcedente el que “objete” esa documentación aludiendo a que no le genera convicción por tratarse de documentales privadas; toda vez que, en primer orden, con su exhibición, la parte afectada pretende acreditar la licitud y veracidad de sus registros contables conforme a lo previsto en las disposiciones fiscales y, en segundo orden, porque la objeción a que se refiere el artículo 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles no debe entenderse sólo como la expresión verbal que se hace en el momento de la presentación del documento, pues objetar significa oponer reparo a una opinión o designio; proponer una razón contraria a lo que se ha dicho o intentado.

En efecto, la objeción obliga a quien la formula a racionalizarla, lo que en el ámbito jurídico se traduce en un acto procesal que constriñe al objetante a demostrar las razones o la causa en que se apoya su oposición y así, invalidar la fuerza probatoria de un documento. Esto es, quien formula una objeción implícitamente plantea un hecho de carácter positivo, ya que debe explicar por qué no tienen valor probatorio tales o cuales documentos y, como la negativa envuelve la afirmación expresa de un hecho, se está obligado a probarla, atento lo dispuesto por los artículos 81 y 82, fracción I, del propio ordenamiento adjetivo civil en cita.

En ese sentido, si la autoridad fiscal, ya sea a través del rechazo y/o de la simple objeción trata de invalidar la fuerza probatoria de los documentos exhibidos por un contribuyente, es a ella a quien corresponde la carga de la prueba de la causa en que se apoya y su demostración, para de este modo hacerlos ineficaces para los fines pretendidos por el contribuyente, puesto que la simple manifestación de que se objeta un documento privado es insuficiente para restarle el valor probatorio

que pueda corresponderle, aún y cuando sea expresada por parte de una autoridad.

Y la tercera vertiente defensiva que se observa respecto a las determinaciones presuntivas, es que, si bien es cierto que se acepta que la prevista en el artículo 59, fracción III del CFF , es una presunción que admite prueba en contrario, se olvida el contenido del primer párrafo del artículo 195 del CFPC , que dice:

ARTICULO 195.- La prueba producida contra el contenido de una presunción, obliga, al que la alegó, a rendir la prueba de que estaba relevado en virtud de la presunción.

Es muy importante que quede claro el hecho de que, si bien es cierto que las presuntivas relevan a las autoridades fiscales de la carga de la prueba, correspondiendo entonces al contribuyente revisado acreditar que no se incurrió en los supuestos que configuran dichas presunciones; también es verdad que una vez que éste último presenta pruebas a efecto de desvirtuar los presupuestos en que se sustenta una determinación presuntiva, por lo general se pierde de vista que con tal acción se está generando una reversión de la carga de la prueba, como se advierte de la lectura del artículo 195 del CFPC que ha quedado transcrito.

Pues si bien en un principio el alcance de las presuntivas es exonerar a la autoridad de probar su dicho colocando tal obligación en el particular afectado, una vez que este último ha cumplido con su obligación de allegar el caudal probatorio que considere pertinente, es entonces a la autoridad a quien corresponde probar la falta de legitimidad o idoneidad de tales pruebas, pues las pruebas presentadas por el particular, le obligan a rendir la prueba de que estaba relevada en virtud de la presunción.

Esto es, una vez que el contribuyente haya presentado las pruebas con las que estime acreditada la ilegalidad o improcedencia de la determinación presuntiva que se le imputa; si la autoridad fiscalizadora continúa insistiendo, por ejemplo, en que las cantidades determinadas en forma presuntiva como “ingresos”, siguen teniendo ese carácter, esto es, que son ingresos propios del contribuyente, sin que objete las pruebas aportadas, sino únicamente la calidad probatoria de estas, entonces, la carga de la prueba ya no es del contribuyente revisado, sino de la propia autoridad, pues es a ella a quien le corresponde entonces comprobar si asiste o no la razón al particular en cuanto a lo manifestado durante la auditoría y desvirtuar el valor probatorio de lo aportado por dicho contribuyente, sin que sea válido ni suficiente la simple negativa a otorgarle el valor probatorio pretendido.

Así pues, recapitulando, tenemos que la determinación presuntiva de ingresos prevista en el artículo 59, fracción III, del CFF , se actualiza únicamente si la documentación que soporta los registros contables no corresponde con los depósitos consignados en los estados de cuenta de los contribuyentes, más no así cuando tal documentación se considere “insuficiente”; el único soporte documental exigible por parte de las autoridades para desvirtuar la determinación presuntiva en comento, es aquella que integra la contabilidad para efectos fiscales, acorde con lo que dispone el artículo 28, fracción I, apartado A del CFF , en relación con el contenido del artículo 33, apartado A, fracciones I a IX, del Reglamento del CFF; y que la prueba producida contra el contenido de una presunción, obliga, al que la alegó, a rendir la prueba de que estaba relevado en virtud de la presunción.

Y sin olvidar que, si el contribuyente presentó pruebas para desvirtuar la legalidad de la resolución impugnada, entonces, revirtió la carga de la prueba a la autoridad demandada, en términos de lo previsto en la segunda parte del artículo 68 del CFF y 42 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, para que la autoridad demostrara la veracidad de lo asentado en la resolución impugnada, lo que se traduce en que se le obligó a probar que resulta legal el crédito fiscal determinado en la resolución impugnada, y si ésta no ofrece prueba idónea,

contraviene lo dispuesto por los artículos 81 y 82 del Código Federal de Procedimiento Civiles de aplicación supletoria a la materia fiscal y administrativa.

Cobra capital importancia señalar que la autoridad no se encuentra facultada para requerir a los contribuyentes documentos que sean ajenos a las actividades que desempeñan, puesto que, en caso de que efectivamente la autoridad fiscalizadora los requiera, cuenta con las potestades necesarias para ordenar y practicar compulsas con los terceros relacionados y constatar la información relacionada con dichos contribuyentes, distintos a aquellos a quienes fiscaliza.

Además de que los requerimientos formulados por las autoridades no pueden ir más allá de lo jurídicamente permitido, partiendo del hecho de que, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal demostrar lo contrario. Siendo que, en caso de que la autoridad fiscalizadora considerara que los contratos con los cuales se justifican los registros de mérito fuesen apócrifos o que no fueron efectivamente prestados, correspondería al propio Servicio de Administración Tributaria, acreditar dicha situación.

Me despido de ustedes con el siguiente pensamiento:

Por favor no cedas ante tu deseo
De dejarlo todo porque ya no puedes,
No veas como poco lo que ya has logrado,
No des media vuelta sin haber llegado.

M.J.A.

Capítulo IV.

ILEGAL RECHAZO DE DEDUCCIONES POR FALTA DE VERACIDAD EN LAS OPERACIONES. ESTUDIO DE LAS RAZONES Y OPCIONES DEFENSIVAS

La apreciación de que algo es correcto o equivocado deviene únicamente de un juicio personal y subjetivo, a través del cual un individuo refleja su esquema de valores, que demuestran y determinan quién es él.
M.J.A.

El hecho de que, cuando el contribuyente solicite la devolución de una cantidad determinada y que la resolución que recaiga a esa solicitud sea de aquellas que contienen una negativa expresa o implícita, así como cuando con motivo del ejercicio de facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales se observen determinadas deducciones y éstas se rechacen, no es un problema que recientemente se haya comenzado a presentar, sino que, por lo contrario, se trata de una actitud tan recurrente y contumaz que, lo sorprendente es tan solo la perpetuación de la misma con argumentos tan innovadores, como improcedentes y arbitrarios.

A continuación, comentaremos algunos razonamientos que han sido tan efectivos que duele ver el abuso de la ley por parte de las autoridades fiscales avanzando a lomos de la ilegalidad y la cerrazón, evidenciando así las fracturas dejadas por un sistema eminentemente recaudatorio que, en lugar de propiciar el debido cumplimiento de los deberes tributarios alienta la corrupción, inseguridad, evasión y pobreza.

Así pues, últimamente encontramos que tanto en las auditorías practicadas con base en las facultades de comprobación fiscal, así como en las respuestas que recaen a las solicitudes de devolución efectuadas por los contribuyentes, el fisco concluye la falta de veracidad (o materialidad) de los servicios prestados u

operaciones efectuadas y con base en tal argumento, rechaza la deducción o devolución, según se trate; esas conclusiones resultan ilegales y excesivas, tal como se procede a explicar.

GASTOS QUE NO SE CONSIDERAN INDISPENSABLES

Con mucha frecuencia, las autoridades fiscales esgrimen consideraciones con la finalidad de determinar que los gastos o deducciones del contribuyente no son indispensables, y con tal argumento, rechazar esas deducciones o gastos. Tales consideraciones parten de una premisa totalmente distinta y sin relación alguna, pues, por lo general, a lo que se refieren es a la falta de una debida demostración documental de los gastos en que incurrió el contribuyente, tales como por ejemplo que no se proporciona evidencia documental de dónde, cómo, cuándo y quienes realizaron la prestación de servicios.

Es decir, el motivo del que la autoridad fiscal parte para resolver de esa forma es que el contribuyente no comprueba la veracidad y materialidad de las operaciones que se dicen celebradas con diversas personas físicas o morales que le expidieron las facturas, las que a la postre se rechazan y, por ello, se determina que tales gastos no son estrictamente indispensables, con fundamento en la fracción I del artículo 27, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Así, la autoridad pierde de vista que las razones que se exponen no se relacionan con las conclusiones a las que se arriba para sostener tal resolución, puesto que más bien tratan de una falta de demostración documental y no de la indispensabilidad de las erogaciones, lo que hace que tales resoluciones resulten ilegales.

Aunado a lo anterior, es necesario considerar otras situaciones que igualmente son de capital importancia como, por ejemplo:

a) El incumplimiento que se aduce para motivar tales determinaciones recae por lo general en las entidades con quienes se contrataron los servicios y
no en quien fue objeto de la prestación contratada;

b) Se llegan a basar en supuestos incumplimientos a cuestionamientos o solicitudes de documentación que, de forma por demás profusa, se requieren y carecen de respaldo en cualquier disposición jurídica, al no encontrarse regulada la obligación de responder cuestionarios durante las auditorías o de tener las documentales que en los mismos se solicitan, que tampoco se encuentran en ninguna Ley o reglamento, debido a que no forman parte de lo que comprende la contabilidad, sino que van mucho más allá de la misma.

c) Dejándose de observar también, que el incumplimiento de obligaciones por parte de los proveedores no puede afectar a quien recibió el servicio y justificó la erogación de dicho gasto con el fin de deducirlo, pues escapa de su esfera jurídica el que el tercero cumpla sus obligaciones o que lleve sus registros puntualmente, sin olvidar que dichos requerimientos carecen de fundamentación e incluso de toda justificación.

Los anteriores argumentos se corroboran con las jurisprudencias, 2a./J. 160/20051 y 2a./J. 35/20082, ambas de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (en adelante SCJN):

COMPROBANTES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE A FAVOR DE QUIEN SE EXPIDEN SÓLO ESTÁ OBLIGADO A VERIFICAR CIERTOS DATOS DE LOS QUE CONTIENEN. El artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación establece los requisitos formales que deben reunir los comprobantes fiscales, respecto de los cuales, en términos del tercer párrafo del artículo 29 de ese ordenamiento, el adquirente de bienes o el usuario de servicios tiene la obligación de verificar que el comprobante respectivo los contenga en su totalidad; asimismo, por lo que hace a los datos a que se refiere la fracción I del artículo primeramente citado, relativos al nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien expide el comprobante, el usuario del documento debe cerciorarse de que dichos datos se contengan en él, ya que de ello deriva la procedencia de la deducción o el acreditamiento del tributo. Ahora bien, dicho

cercioramiento únicamente vincula al contribuyente, a favor de quien se expide el comprobante, a verificar que esos datos estén impresos en el documento y no la comprobación del cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor, pues su obligación se limita a la revisión de la información comprendida en la factura, nota de remisión o comprobante fiscal de caja registradora.

COMPROBANTES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE A FAVOR DE QUIEN SE EXPIDEN NO ESTÁ OBLIGADO A VERIFICAR QUE CONTENGAN EL SEÑALAMIENTO RELATIVO A SI EL PAGO DE LA CONTRAPRESTACIÓN SE HACE EN UNA SOLA EXHIBICIÓN O EN PARCIALIDADES. De los artículos 32, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, se advierte que los obligados al pago del impuesto al valor agregado y quienes realicen los actos o actividades a que se refiere el artículo 2o.-

A de la Ley relativa tienen, entre otras obligaciones, la de expedir comprobantes fiscales, los cuales deben contener, además de los requisitos establecidos por el Código citado y su Reglamento, el señalamiento del impuesto trasladado expresamente y por separado a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios, y cuando el comprobante ampare actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto, deberá señalarse en el mismo expresamente si el pago de la contraprestación se hace en una sola exhibición o en parcialidades. Por otra parte, el indicado artículo 29-A establece los requisitos formales que deben reunir los comprobantes fiscales, respecto de los cuales, en términos del tercer párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, el adquirente de bienes o el usuario de servicios debe verificar que el comprobante respectivo los contenga en su totalidad, y por lo que hace a los datos a que se refiere la fracción I del citado artículo 29-A, relativos al nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes del emisor del comprobante, el usuario del documento debe cerciorarse que dichos datos se contengan en él y sean los correctos, ya que de ello deriva la procedencia de la deducción o el acreditamiento del tributo.

De lo anterior, se concluye que dicha verificación no vincula al contribuyente a favor de quien se expide el comprobante a constatar el debido cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor, entre los que se encuentra el señalamiento relativo a si el pago de la contraprestación se hace en una sola exhibición o en parcialidades, pues su obligación se restringe, por así disponerlo el tercer párrafo del artículo 29 del Código mencionado, a verificar que el comprobante contenga los datos previstos en el diverso numeral 29-A del mismo ordenamiento.

En ese tenor, si el único supuesto que establece la fracción I del aludido artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es que las deducciones sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, el resto de las razones que se externen por parte de la autoridad en sus resoluciones, no materializan la hipótesis normativa que sustentan, de tal suerte que, de la lectura de los motivos que en tales casos el fisco expone para soportar sus conclusiones, se advierte que no existe adecuación con el precepto en comento, ni con las disposiciones jurídicas en que se fundamenta la autoridad.

No se deja de hacer notar que los argumentos generalmente expuestos por parte de las autoridades en sus resoluciones o bien los que se esgrimen durante la defensa de sus actuaciones en el juicio contencioso administrativo federal, pese a que puedan tener consonancia implícita con el precepto legal en que se fundan al emitir su resolución, lo cierto es que la fracción I del artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a la que generalmente se hace alusión cuando se sostiene ese argumento, establece que las deducciones “deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente”, lo que desde luego es un tema distinto a la demostración de las operaciones por las que se hubieren efectuado las erogaciones que se consideraron como deducciones para efectos de ese impuesto y que, desde el punto de vista de la fiscalizadora, no se adecuan al anotado precepto. Por tanto, la calificativa de que una operación es o no indispensable, no puede de ninguna manera sustentarse en el hecho de la

demostración o no de tales o cuales operaciones, al no ser una condicionante o conclusión, una de otra.

En otras palabras, aunque las documentales presentadas por el contribuyente revisado o solicitante de una devolución pudieran ser irregulares e insuficientes y la autoridad no tuviere la certeza de cómo se prestaron los servicios que el particular contrató, lo cierto es que ello no puede ser materia de controversia con base en el fundamento citado, puesto que las razones que se aducen como motivación resultan ajenas a la hipótesis legal en que se fundamentan (que las deducciones deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente), que es a lo que se limita la norma en comento, de allí que esas determinaciones resulten ilegales.

Aunado a lo anterior, otras razones de ilegalidad se basan en el hecho de que ninguna de las disposiciones jurídicas en las cuales se fundamenta la autoridad fiscal para resolver de la forma en que lo hace, establecen como requisito para deducir cierta cantidad, el que se tenga que demostrar la veracidad de las operaciones o la existencia del servicio prestado. Y, por ende, no es lícito que se imponga un crédito fiscal porque a juicio de la autoridad, el contribuyente revisado no hubiese acreditado los servicios recibidos relativos a las deducciones que pretendía hacer efectivas; y más aún, en los casos en que no existan elementos que permitan afirmar que esas deducciones correspondan a operaciones simuladas, como de suyo, indiscriminadamente, se les califica.

Además de que resulta incorrecto el rechazo de tales deducciones, por las siguientes razones:

 Porque pasa desapercibido que el comprobante fiscal contiene los requisitos que exige la ley, tales como la identidad de quien lo expide, la denominación del bien comercializado o servicio prestado, la forma del pago respectivo mediante cheque nominativo, transferencia o alguna otra de las formas permitidas por la ley;

y tal erogación se encuentra debidamente registrada en la contabilidad, además de que se cuenta con la información comprobatoria respectiva; lo que hace que su rechazo carezca de cualquier motivo válido.

 Así también, es de hacer notar que la autoridad emite calificativos de los cuales no especifica su alcance, tales como “efectividad de las operaciones”, “de las relaciones comerciales”, “operación comercial irregular”, etcétera, sin que nunca explique en qué consisten ni a partir de qué elementos los deduce; por lo que debería de proscribir el uso de tales calificativos.

 Finalmente encontramos que se violenta el principio de legalidad que debe regir en todos los actos de la autoridad, pues al margen de lo que pueda pensarse respecto a la competencia y facultades de las autoridades, cualquier acto que afecte la esfera jurídica de los gobernados, necesariamente debe estar debidamente fundado, lo que en este caso implica que se debe citar de manera específica la disposición legal o reglamentaria donde se exija como requisito de las deducciones, el demostrar a las autoridades fiscales la prestación del servicio cuyo costo se pretende deducir, pues de otra forma la autoridad se estaría extralimitando de las facultades que legalmente le han sido conferidas por el legislador.

Todos los anteriores motivos acreditan la ilegalidad de tales actuaciones. En ese sentido, tampoco asiste la razón a la autoridad al afirmar que, de conformidad con el artículo 27, primer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y 5, primer párrafo, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al no demostrarse la materialización de las operaciones efectuadas, no resulta procedente el acreditamiento del impuesto, pues del contenido de dichos preceptos no se advierte la adecuación a tal motivación.

NO SE BASAN EN UNA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA

Otra situación que es necesario considerar es el hecho de que el tipo de determinaciones a las que nos hemos venido refiriendo, se establecen a través del despliegue de las facultades de comprobación que el Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF), les concede a las autoridades administrativas, dentro de las cuales les otorga la posibilidad de hacer uso de la institución de la presunción, para su debido ejercicio.

Ahora bien, si bien es cierto que existe un sistema general de presunciones del Código Fiscal de la Federación, sin embargo, las determinaciones de rechazo de las deducciones por falta de veracidad en las operaciones no se efectúan de manera presuntiva, tan es así que no se fundamentan en ninguno de los artículos anteriores del CFF, implicando entonces que se hacen con una base cierta, y por lo tanto, es a la autoridad emisora de la resolución respectiva a la que corresponde demostrar los hechos que motivan su determinación de conformidad con lo expresamente previsto en el artículo 42 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (en adelante LFPCA); lo que en este caso implica evidenciar los hechos conforme a los cuales se puedan deducir que las operaciones base de las deducciones podrían considerarse como simuladas, cosa que rara vez se acredita de forma efectiva en alguna resolución.

Con lo antes expuesto no se soslaya, por parte de quien esto escribe, que el contribuyente efectivamente deba probar la existencia de una operación deducible (como se pretende y solicita siempre por parte de la autoridad fiscal), no obstante, es evidente que la existencia de las mismas se acredita conforme a las disposiciones fiscales en las que, para ese efecto se prevén los comprobantes fiscales que cumplan con los requisitos previstos tanto en el CFF, como en las leyes impositivas respectivas (Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, etc.), el registro de los mismos en la contabilidad de la empresa

y el pago efectuado conforme lo dispone la ley, como veremos en detalle más adelante.

Así pues, si no existe dispositivo legal que establezca que, para acreditar la realización de las operaciones, la persona que pretende deducir los comprobantes que las amparan deba acreditar que el emisor de los mismos (proveedor), cuenta con activos, infraestructura, personal y/o maquinaria, capacidad material, etcétera, aparentemente idóneas para prestar los servicios, producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes o llevar a cabo la actividad que realiza; por ende, tales argumentos no pueden sostener válidamente el rechazo de tales operaciones; máxime cuando todas las anteriores son cuestiones que únicamente atañen al proveedor y escapan de la esfera jurídica del receptor de los bienes o servicios.

Lo anterior, porque las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a esos comprobantes, en todo caso, lo único que pueden y corre a su cargo acreditar es que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales. Máxime cuando tampoco se señala la infraestructura, personal o maquinaria, que sí serían las idóneas, atendiendo específicamente a la operación de que se trate; e independientemente de que la autoridad no expone los motivos por los cuales dichas circunstancias se materializan en una causa legal para negar validez a tales operaciones, lo que acredita que se pretenden exigir mayores requisitos que los establecidos en la ley.

Aunado a lo anterior, en este tipo de resoluciones, la autoridad omite expresar de qué manera las conductas que se imputan al emisor de los comprobantes cuyo valor se niega, generaron un vínculo o sustentan la validez de su rechazo; debido a que resulta insuficiente el solamente efectuar aseveraciones unilaterales por su parte, en virtud de que se encuentra obligada a proporcionar además, los razonamientos mínimos necesarios que permitan a los afectados conocer de qué

manera tales hechos conducen válidamente a una negativa de deducción y/o devolución pues, de lo contrario, sus resoluciones no tendrán sustento material, ni legal alguno.

Además de que dichas autoridades se encuentran obligadas a ejercer debidamente sus facultades de comprobación para cerciorarse de la materialidad de las operaciones que revisan. Lo que implica que corren a su cargo, entre otras cosas, la obligación de desvirtuar la presunción de buena fe y de certeza de las operaciones efectuadas por los contribuyentes, pues sólo realizando un análisis exhaustivo de las circunstancias particulares del pagador de impuestos, puede considerarse que se han respetado a favor de este, los derechos fundamentales de seguridad y certeza jurídica que le asisten. Resulta ilustrativa la siguiente tesis de la Primera Sala de la SCJN, de contenido siguiente:

CAUSACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES. LA CARGA DE LA PRUEBA DE QUE UN ACTO, HECHO O NEGOCIO JURÍDICO ES ARTIFICIOSO RECAE EN QUIEN HACE LA AFIRMACIÓN CORRESPONDIENTE. Las operaciones no prohibidas legalmente que lleven a cabo los contribuyentes -entre ellas, las inversiones en acciones cuentan con presunción de licitud, si en ello coincide el que no se presentan como ajenas a la práctica comercial ordinaria. Por tanto, cuando se alegue que una determinada operación no revela la intención de realizar una inversión real, sino que tiene un propósito especulativo que únicamente pretende eludir el impuesto correspondiente, la parte que propone tal argumento debe aportar los elementos que acrediten la ausencia de sustancia jurídica. Así, para probar el carácter artificioso de una operación ante la autoridad jurisdiccional, debe argumentarse, por ejemplo, atendiendo a si: la operación tiene una repercusión económica neta en la posición financiera del contribuyente; existe una razón de negocios para la realización de la operación; al efectuar la transacción podía razonablemente anticiparse la generación de una ganancia, previa a la consideración de los efectos fiscales de la operación; o bien, la

medida en la que el particular se hubiera expuesto a sufrir una pérdida bajo circunstancias ajenas a su control. Todo lo anterior, sin dejar de reconocer que el tema aludido resulta de particular complejidad, por lo que las cuestiones propuestas como elementos para la valoración de cada caso no son más que una aproximación que no pretende ser la guía rectora definitiva de los juicios que versen sobre el carácter artificioso o abusivo de una operación, o sobre su plena validez.

En ese tenor, si de los fundamentos de las resoluciones de las autoridades fiscales no se advierten aquellos que establezcan que, para que las devoluciones y/o deducciones resulten procedentes, deba acreditarse ante la autoridad fiscal la materialización de los servicios recibidos en la forma y término pretendidos en ese acto por parte de dicha autoridad para considerar debidamente justificadas las erogaciones que se pretenden acreditar, entonces una exigencia en ese sentido resulta ilegal y carente de todo apoyo jurídico.

FUNDAMENTO LEGAL DE OPERACIONES SIMULADAS

Así también, si la autoridad fiscalizadora sostiene que la improcedencia de la deducción y/o acreditamiento se basa en el hecho de que no le es posible constatar la materialización de los servicios prestados por alguno o algunos de los proveedores y por ello aduce que no cuenta con elementos suficientes que sustenten las erogaciones, y en consecuencia, considera que se trata de operaciones simuladas en términos de los artículos 2180, 2181 y 2182, del Código Civil Federal (en adelante CCF), es evidente que tal apreciación de los hechos por su parte es contraria a derecho.

Esto es así debido a que, si bien los mencionados artículos del CCF establecen que las operaciones o actos simulados no pueden surtir efecto jurídico alguno, no debe dejarse de lado que dichas disposiciones tienen aplicabilidad y operan para restringir los efectos de los actos de esa naturaleza, pero ello ocurre entre las

partes, no con terceros; por lo que el hecho de que hubiesen sido o no operaciones simuladas las realizadas entre un contribuyente y sus proveedores, es un aspecto que resulta irrelevante para efectos de la cumplimentación de los requisitos de los comprobantes fiscales que el contribuyente, en su caso, haya exhibido para acreditar las erogaciones que generaron el impuesto al valor agregado cuya deducción procedió a rechazarse.

Me explico. Es evidente que, en los casos mencionados, la autoridad está actuando sin establecer el fundamento legal que justifique válidamente el motivo del rechazo de las operaciones efectuadas por los contribuyentes, pues, por una parte, como ya se expuso, ninguno de los preceptos que se invocan sustentan esa conclusión; y, por otra parte, porque no se logra acreditar la ilicitud de tales actos, ya que se determina la inexistencia o nulidad del acto jurídico sin acreditar la facultad para declararla. Porque si bien es cierto que de los artículos 2180 y 2181, del CCF en que se fundamenta, el primero de éstos define cuándo un acto es simulado, en tanto que el segundo establece la diferenciación entre simulación absoluta y simulación relativa.

Y aunque tales dispositivos, concatenados con el artículo 2182 del mismo Código, establecen que los actos simulados absolutamente son jurídicamente inexistentes y los relativamente simulados son nulos, ello no implica la facultad de la autoridad fiscal para decretarla, pues ambas —inexistencia y nulidad absoluta— deben decretarse por autoridad jurisdiccional.

Más aún, de la misma normatividad que se invoca en tales casos se advierte la improcedencia e ilegalidad de la declaratoria de mérito, específicamente de lo dispuesto en el artículo 2183 del citado CCF que textualmente dice:

Artículo 2183- Pueden pedir la nulidad de los actos simulados, los terceros perjudicados con la simulación, o el Ministerio Público cuando ésta se cometió en transgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública.

Norma de la cual se advierte con nitidez, que para poder declarar jurídicamente hablando que determinados actos son simulados, ello deberá ser objeto de una acción de nulidad, en la que, como resultado de la misma, será una autoridad judicial o jurisdiccional (y no administrativa), la facultada para emitir tal declaratoria.

Y por otra parte que, cuando se trate de actos simulados en perjuicio de la Hacienda Pública, corresponde de manera específica y por disposición de ley, al Ministerio Público, el solicitar la anulación de los actos simulados en el juicio respectivo.

Sin que obste el hecho de que algunos tribunales erróneamente desestimen lo anterior, pues al hacerlo están dejando de considerar que no se trata de una apreciación unilateral, sino que la aseveración de que, tanto la inexistencia como la nulidad, deben ser determinadas judicialmente. Es algo que expresamente concluyó la segunda Sala de nuestro máximo tribunal, la SCJN, en la tesis que se procede a transcribir:

INEXISTENCIA Y NULIDAD DE LOS ACTOS JURÍDICOS. DEBEN DETERMINARSE JURISDICCIONALMENTE. Si bien es cierto que tanto el Código Civil Federal como la doctrina establecen diferencias entre inexistencia y nulidad (absoluta y relativa), también lo es que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado, en algunos precedentes, que esas diferencias son meramente teóricas y, en otros, que sí existen, lo que denota que las distintas integraciones del Máximo Tribunal de la República no han escapado al debate doctrinal suscitado al respecto. No obstante, la doctrina, la ley y la jurisprudencia de este Alto Tribunal, en sus distintas épocas, convergen en que es necesaria la intervención jurisdiccional para comprobar la inexistencia del acto, o bien, para declarar su nulidad, de donde deriva que tanto la inexistencia como la nulidad de los actos jurídicos deben determinarse jurisdiccionalmente.

Aseveraciones que se corroboran al tenor de la siguiente Jurisprudencia, emanada de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de contenido literal siguiente:

NULIDAD ABSOLUTA. PUEDE EJERCER LA ACCIÓN RELATIVA TODO AQUEL QUE CUENTE CON INTERÉS JURÍDICO Y DE ELLA SE PUEDE PREVALER TODO INTERESADO UNA VEZ DECRETADA POR AUTORIDAD JUDICIAL, CONFORME AL ARTÍCULO 2226 DEL CÓDIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL. Si bien el citado precepto establece que todo interesado se puede prevaler de la nulidad absoluta y que ésta se actualiza como la sanción máxima que el legislador impone a los actos jurídicos imperfectos, debe interpretarse que dicha facultad le corresponde a aquel que tenga interés jurídico para demandar la nulidad absoluta de un acto y no sólo por las partes intervinientes en él. Ello en atención a que la nulidad absoluta se actualiza cuando la trascendencia del vicio que la provoca es de tal entidad que afecta el interés general, por ser contrario a una ley prohibitiva o de orden público.

En consecuencia, si la nulidad absoluta puede ser solicitada ante autoridad judicial únicamente por persona que cuente con interés jurídico, luego entonces, cualquier interesado se puede prevaler de ella hasta la declaratoria judicial en términos del artículo en comento, pues prevaler significa “valerse o servirse de una cosa”. Así, al sustituir el vocablo de referencia por su significado, debe entenderse que el precepto legal en cita dispone que de los efectos de la nulidad absoluta puede valerse o servirse todo interesado, una vez decretada por autoridad judicial.

Declaratoria de inexistencia o nulidad que, además, la autoridad fiscalizadora establece como consecuencia de que – según su dicho -, se incurrió en la comisión de una simulación, pero sin que en momento ninguno especifique si el tipo de simulación que está determinando, es absoluta, o si bien se trata de una simulación relativa, ya que ambas poseen diversas características y consecuencias.

Pues para que la simulación pueda tener el carácter de absoluta, es necesario que se hubiese actuado en contravención a un mandato o a una prohibición de una ley imperativa o prohibitiva, es decir, de orden público; y en el caso que nos ocupa, no se menciona en momento alguno, contravención directa a una determinada norma jurídica específica, sino que sólo se dice que las operaciones se determinan como inexistentes, como consecuencia de que se consideran simuladas; sin que pueda considerarse la existencia de una simulación absoluta, porque nunca se alude a cuál fue la norma específica que se considera que fue transgredida.

Sin que pase inadvertido que las autoridades argumenten que los proveedores de los bienes y/o servicios no probaron la materialización de las operaciones o trabajos prestados, por lo que concluyen que se trata de operaciones simuladas.

Dicho argumento es ineficaz para sustentar la legalidad de tales resoluciones, porque al margen de que se hubieren considerado insuficientes las documentales que se proporcionaron a la autoridad fiscalizadora por parte de los emisores de los comprobantes que se objetan, no puede dejarse de lado el hecho de que se trata de una situación inherente a las propias empresas que enajenaron los bienes o prestaron los servicios, respecto de las cuales el contribuyente a quien se niega la deducción y/o devolución, en su caso, no tiene forma de conocer y por ende, no le es posible intervenir para efectos de que queden debidamente despejadas las dudas expresadas por la autoridad y con ello demostrar a satisfacción del ente fiscal la materialización de los servicios prestados.

Lo anterior, atento a que la única obligación de los contribuyentes a quienes se les niega la deducción y/o devolución, es la de constatar que los servicios prestados se encontraran descritos en los comprobantes fiscales y registrados debidamente en la contabilidad que están obligados a llevar, lo que generalmente no es cuestionado u objetado por parte de las autoridades fiscales.

En esa tesitura, lo que no puede llegar a cuestionarse es la validez de los comprobantes fiscales por elementos ajenos a la operación que con ellos pretende comprobar el contribuyente para efectos de deducir o acreditar, pues dicha interpretación no puede llegar a ese grado, ya que esto es contrario a la norma constitucional que prohíbe la actuación arbitraria de la autoridad, principio conocido como interdicción de la arbitrariedad. Sirve de apoyo a lo anterior la jurisprudencia PC.VIII. J/1 A (10a.), emitida por el Pleno del Octavo Circuito:

Tesis PC.VIII. J/1 A (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época; libro 24, tomo II página 1977, noviembre de 2015, registro 2010520. (TMX 1089815).

IMPUESTOS. EL DERECHO DEL CONTRIBUYENTE A SU DEVOLUCIÓN O DEDUCCIÓN CUANDO LA SOLICITE CON BASE EN COMPROBANTES FISCALES EXPEDIDOS POR TERCEROS, NO PUEDE HACERSE DEPENDER DEL CUMPLIMIENTO DE ÉSTOS A SUS OBLIGACIONES FISCALES [APLICABILIDAD DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 87/2013 (10a.) (*)]. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la citada jurisprudencia sostuvo que el hecho de que el contribuyente que expide comprobantes fiscales no haya dado aviso a la autoridad fiscal respecto a su cambio de domicilio y, por ende, no se encuentre localizable, no trae como consecuencia necesaria que éstos sean nulos o carezcan de valor probatorio, pues esa omisión, aisladamente considerada, no da lugar a la referida sanción, por no encontrarse prevista en esos términos en los artículos 27, 29 y 29-A, del Código Fiscal de la Federación. Por ello, es correcta su aplicación cuando el contribuyente solicite la devolución o deducción de impuestos con base en comprobantes fiscales expedidos por terceros, aun cuando éstos no hubieran presentado la declaración correspondiente al mes solicitado, ya que el derecho del solicitante a dicha devolución o deducción no puede hacerse depender del cumplimiento de obligaciones que no les son imputables, sin que tal circunstancia coarte la facultad de la autoridad para que se acredite ante ella que efectivamente

se llevó a cabo la transacción, ya que se vincula con cargas probatorias del propio solicitante como es el hecho de que realmente haya realizado el pago al tercero por el servicio o por el bien que ampara la factura, y también que ese servicio o bien adquirido haya sido indispensable para la consecución de su objeto social.

Aún en los casos en que los gastos hubiesen sido rechazados en virtud de que las operaciones se estimaron como simuladas de conformidad con los artículos 2180, 2181 y 2182 del Código Civil Federal , basándose en el hecho de que en las compulsas practicadas con los proveedores, éstos no hubieren proporcionado documentación alguna que a juicio de la autoridad demostrara fehacientemente cómo se materializó la enajenación; tal argumento sería de desestimarse porque, como ya vimos, la autoridad fiscalizadora no invoca jamás precepto alguno que justifique la exigencia aludida, en tanto que los contribuyentes afectados exhiben los comprobantes fiscales que no son objetados por la fiscalizadora debido a la carencia de algún requisito previsto en la ley, por lo que la procedencia de su devolución y/o deducción, se encuentra justificada.

FACULTAD DE LA AUTORIDAD PARA RECHAZAR DEDUCCIONES

Al respecto, quisiera decir que, cuando a una obligación se le da una connotación mucho mayor de la que en realidad tiene, o cuando la ley es interpretada no con el ánimo de aplicarla de forma efectiva desentrañando su contenido, sino con el afán de justificar conclusiones abusivas de la misma; se genera una injusticia prohijada por su distorsión, que todos aquellos que podamos levantar la voz para explicarlo y denunciarlo con los argumentos lógico jurídicos pertinentes tenemos la obligación de hacerlo, porque formamos parte de un mismo conglomerado social.

Así, desde hace tiempo he venido observando que de forma constante se sostienen resoluciones del todo ilegales, que “aparentemente” se sustentan en criterios obligatorios, cuando lo único que se está haciendo es tomar porciones aisladas, que, al mostrarse de esa forma sesgada, apoyan conclusiones

distorsionadas y erróneas, de aquello que dicen interpretar y avalar. Siendo el más reciente e indebidamente aplicado, el criterio que se desprende la jurisprudencia 2a./J. 78/20198 emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro y texto siguiente:

FACULTADES DE COMPROBACIÓN. AL EJERCERLAS LA AUTORIDAD FISCAL PUEDE CORROBORAR LA AUTENTICIDAD DE LAS ACTIVIDADES O ACTOS REALIZADOS POR EL CONTRIBUYENTE, A FIN DE DETERMINAR LA PROCEDENCIA DE SUS PRETENSIONES, SIN NECESIDAD DE LLEVAR A CABO PREVIAMENTE EL PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. El procedimiento citado tiene como objetivo acabar con el tráfico de comprobantes fiscales y evitar el daño generado a las finanzas públicas y a quienes cumplen con su obligación de contribuir al gasto público, lo cual pone de relieve que mediante este procedimiento no se busca como ultima ratio eliminar los efectos producidos por los comprobantes fiscales, sino detectar quiénes emiten documentos que soportan actividades o actos inexistentes. En cambio, para corroborar si los comprobantes fiscales cumplen con los requisitos legales o que fueron idóneos para respaldar las pretensiones del contribuyente a quien le fueron emitidos, la autoridad fiscal cuenta con las facultades de comprobación contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Por tanto, se trata de procedimientos distintos y no es necesario que la autoridad fiscal haya llevado a cabo el procedimiento previsto en el artículo 69-B para, con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar la improcedencia de las pretensiones del contribuyente basándose en el hecho de ser inexistentes los actos o actividades registrados en su contabilidad y respaldados en los comprobantes fiscales exhibidos. Además, es evidente que la atribución consignada en el artículo 69-B no excluye las facultades contempladas en el artículo 42 destinadas a comprobar el cumplimiento de las obligaciones

fiscales a cargo de los causantes, dentro de las cuales se encuentra inmersa la de verificar la materialidad de las operaciones económicas gravadas. De tal manera que si el contribuyente sujeto a las facultades de comprobación no acredita la real materialización de las actividades u operaciones registradas en su contabilidad y comprobantes fiscales, la autoridad fiscal válidamente podrá declarar su inexistencia, y determinar que esos documentos carecen de valor probatorio y, por ello, no podrá tomarlos en cuenta para efectos de la procedencia de la pretensión del contribuyente.

Antes de entrar en materia, es muy importante tener en cuenta dos cosas respecto a la anterior jurisprudencia:

1) El objeto de las facultades de comprobación que se advierten en el artículo 42 del CFF es que la autoridad corrobore o compruebe si los sujetos fiscalizados cumplieron o no de forma correcta sus obligaciones fiscales.

2) Si el contribuyente sujeto a las facultades de comprobación no acredita la real materialización de las actividades u operaciones registradas en su contabilidad y comprobantes fiscales, la autoridad fiscal válidamente podrá declarar su inexistencia, y determinar que esos documentos carecen de valor probatorio; pero dicha declaratoria debe estar fundada, porque ni la jurisprudencia citada, ni ninguna otra, tiene por objeto revertir la carga de la prueba, a menos que la resolución se fundamente en una presunción legal que así se lo permita a la autoridad.

Ahora bien, para estar en posibilidad de explicar el alcance de las facultades de las autoridades y la correlativa obligación de los contribuyentes, es pertinente remitirnos a las ejecutorias relacionadas con el estudio, significado y valoración de los comprobantes fiscales, entre las cuales se tienen las emitidas por parte de la Segunda Sala de la SCJN al resolver las Contradicciones de Tesis 164/2005,

05/2008, 535/2012 y 226/2014; por lo que, haciendo un estudio concatenado de las mismas, podemos resaltar la prevalencia y reiteración de los siguientes puntos:

1.- La obligación de contribuir que deviene del contenido del artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, debe cumplirse bajo parámetros de legalidad, equidad y proporcionalidad.

2.- De conformidad con lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 6 del CFF, corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo (salvo disposición expresa en contrario) y cuando el contribuyente cumple con su obligación de autodeterminación, tiene a su favor la presunción de que ha acatado las disposiciones fiscales en los términos que le obligan las leyes, así como que su pago es válido y por tanto liberatorio de obligaciones tributarias.

3.- En contrapartida, se encuentra la facultad prevista a favor de la autoridad fiscal en el artículo 42 del CFF, para comprobar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, que, al ser discrecional, corresponde a ésta decidir si la despliega o no y, en su caso, si corresponde efectuar alguna corrección a los datos proporcionados por el causante.

4.- Para llevar a cabo sus facultades de comprobación, la autoridad debe apreciar que las contribuciones se hayan determinado conforme a las disposiciones legales que resulten aplicables, esto es que la base gravable corresponda con los actos o actividades gravadas considerando los gastos y deducciones. Lo que resulta congruente con la idea de que todo contribuyente, para obtener un ingreso, ha tenido la necesidad de realizar algunos gastos, los cuales deben ser reconocidos a efecto de calcular el tributo sobre una base real acorde a su capacidad económica y contributiva.

5.- Precisamente en el rubro de la verificación es en donde encuentra cabida el tópico en torno a los comprobantes fiscales, los cuales no sólo deben cumplir con

los requisitos previstos en los artículos 29 y 29-A del CFF, sino que además constituyen los documentos que los contribuyentes deben expedir por las operaciones que realizan, con la finalidad de comprobar los ingresos y egresos para efectos fiscales.

6.- La exigencia legal a cargo del contribuyente que exhibe los comprobantes fiscales, no incluye la comprobación del debido cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor de dichos documentos, ya que las normas de restricción o las que imponen sanciones a los particulares tienen que estar expresamente reguladas; esto es, que no se puede obligar al contribuyente que exhibe un comprobante fiscal a cerciorarse de requisitos cuyo cumplimiento no le es propio, sino que corresponden a un tercero, en tanto que tratándose de restricciones debe existir regulación expresa en la norma que sustente, en su caso, esa exigencia a cargo de quien pretende el acreditamiento o la deducción.

7.- Lo anterior, sin menoscabo de la facultad de la autoridad hacendaria para requerir información sobre los comprobantes fiscales exhibidos por el contribuyente y, en su caso, para conferirles o no eficacia. Pues expresamente se dijo por nuestro Máximo tribunal en las ejecutorias citadas: “Cabe destacar que la conclusión anterior no restringe las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, pues de considerar que los comprobantes fiscales exhibidos por un contribuyente no amparan la transacción realizada, pueden requerir toda la información atendiendo a dicha transacción en particular, y en su caso, no acceder a la pretensión del contribuyente atendiendo a las situaciones fácticas de cada asunto.”

Precisamente la intención que en este punto nos ocupa consiste en el desentrañar ésta última afirmación, con el objeto de ubicar en su justa dimensión la facultad de la autoridad hacendaria para requerir información sobre los comprobantes fiscales exhibidos por los contribuyentes y, en su caso, para conferirles o no, eficacia, o de considerar que no amparan la transacción realizada.

La razón de ello es que, en los hechos, dicha apreciación se ha utilizado como una patente de corzo para dos situaciones torales:

a) Por una parte, para solicitar a diestra y siniestra cualquier información por demás disparatada y sin relación alguna con las facultades y requisitos determinados en las disposiciones legales aplicables; bajo el argumento de que se hace para “verificar” las operaciones por las cuales se expidieron esos comprobantes.

b) Y, por otra parte, para negar de forma indiscriminada, sin cortapisas ni limitantes, el derecho de los contribuyentes a deducir o acreditar con base en esos comprobantes fiscales que, cumpliendo con todos los requisitos de ley se desestiman de un plumazo, bajo la determinación siempre reiterada, aunque por lo general infundada, de que las operaciones que dichos comprobantes amparan no se realizaron.

En lo particular, considero que lo más preocupante de dicha situación no es ni siquiera el hecho de que prácticamente se haya convertido en un problema sistémico tal actuar de las autoridades fiscales; lo más alarmante es que la falta de precisión y comprensión al respecto ha escalado niveles tan desproporcionados que incluso ha generado criterios aislados y hasta jurisprudenciales que, en lugar de aplicar correctamente el derecho, perpetúan la distorsión y el error.

Tal aserto se basa en el hecho de que todos los criterios que sustentan la ilegal actuación de las autoridades fiscales tienen su origen en las jurisprudencias de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emanadas de las dos últimas contradicciones de tesis previamente citadas (535/20129 y 226/2014):

COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO EL CONTRIBUYENTE QUE LOS EXPIDIÓ NO SE ENCUENTRA LOCALIZABLE [ABANDONO DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 161/2005 (*)]. Una nueva reflexión

lleva a esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a apartarse del criterio contenido en la tesis referida y a considerar que el hecho de que el contribuyente que expide comprobantes fiscales no haya dado aviso a la autoridad fiscal respecto a su cambio de domicilio y, por ende, no se encuentre localizable, no trae como consecuencia necesaria que éstos sean nulos o carezcan de valor probatorio, pues dicha omisión, aisladamente considerada, no da lugar a la referida sanción, por no encontrarse prevista en esos términos en los artículos 27, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación. Lo anterior es así, en razón de que las normas de restricción o las que imponen sanciones a los particulares deben estar expresamente reguladas para cumplir con el derecho a la seguridad jurídica. Cabe destacar que la conclusión anterior no restringe las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, pues de considerar que los comprobantes exhibidos por un contribuyente no amparan la transacción realizada, pueden requerir la información necesaria y, en su caso, no acceder a la pretensión del contribuyente de ejercer su derecho de deducción o acreditamiento, sin perjuicio de que existan otras razones por las que no se deba acceder a aquélla.

COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO SON IMPRESOS POR ESTABLECIMIENTOS NO AUTORIZADOS QUEDA SUJETO A LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD. Conforme a la línea argumentativa desarrollada por esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis jurisprudencial 2a./J. 87/2013 (10a.) (*), tratándose de comprobantes fiscales, la obligación del contribuyente en términos de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, se limita a verificar que: a) el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes sean correctos; y b) contengan impreso el número de folio, el lugar y las fechas de impresión y de expedición, así como los datos del impresor autorizado. Lo anterior, en virtud de que el cercioramiento del cumplimiento material de la obligación de que aquéllos sean impresos por un establecimiento autorizado constituye una obligación a cargo del tercero que los expide que no

puede trascender a la esfera jurídica del contribuyente, pues su deber se reduce a verificar los datos contenidos en el comprobante. Así, el valor probatorio del comprobante impreso en un establecimiento no autorizado queda sujeto a las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, la que podrá requerir información adicional para determinar la realización efectiva de la operación, así como la autenticidad y legalidad del comprobante que la respalda.

Así también, las autoridades se justifican en las tesis aisladas 1a. CLVI/2014 (10a.) 11 y 1a. CXCVII/2013 (10a.) de la Primera Sala de la SCJN, de contenido siguiente:

COMPROBANTES FISCALES. INTERPRETACIÓN CONFORME DE LOS ARTÍCULOS 27, 29 Y 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LOS REGULAN, CON LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. De los artículos 27, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, vigentes en 2009, deriva la obligación para quienes presentan declaraciones periódicas o estén obligados a expedir los comprobantes fiscales por las actividades que realicen, a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes y proporcionar información relacionada con su identidad y, en general, sobre su situación fiscal mediante los avisos correspondientes. En cuanto a la posibilidad de utilizar comprobantes fiscales para deducir o acreditar determinados conceptos, el citado artículo 29, párrafo tercero, prescribe para tal efecto, que quien los utilice, está obligado a cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expide y aparece en ellos, son los correctos, así como verificar que contiene los datos previstos en el artículo 29-A aludido. Este cercioramiento únicamente vincula al contribuyente (a favor de quien se expide el comprobante) a verificar que esos datos estén impresos en el documento, pero no a comprobar el cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor, pues su obligación se limita a la revisión de la información comprendida en la factura, nota de remisión o comprobante fiscal de caja registradora.

Así, de una interpretación conforme de los referidos numerales con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se concluye que el documento fiscal se integra con una serie de elementos que permiten comprobar su veracidad, por lo que no es posible interpretar dichas normas con el fin de que el documento fiscal pierda validez por un elemento ajeno a la operación que pretende comprobar el contribuyente para deducir o acreditar, como el hecho de que el contribuyente que lo expidió esté como “no localizado” por parte del Servicio de Administración Tributaria, pues dicha interpretación no puede llegar a ese grado, porque sería contraria a la norma constitucional que prohíbe la actuación arbitraria de la autoridad (principio conocido como interdicción de la arbitrariedad). Lo anterior es así, porque el hecho de que quien expidió un documento fiscal cambie su domicilio sin dar el aviso respectivo, no invalida la formalidad de éste, ya que lo trascendente es la operación y documentación que la ampara; sin que lo anterior implique que por el solo hecho de que el documento cumpla con los requisitos formales aludidos sea suficiente para que el contribuyente pueda hacer deducible o acreditable el gasto que quiere soportar, pues el documento simplemente es el elemento que permitirá, posteriormente, que sean verificados los demás elementos que requiere la ley para ello.

COMPROBANTES FISCALES. EL CUMPLIMIENTO DE SUS REQUISITOS RESPECTIVOS NO IMPLICA QUE EN AUTOMÁTICO PROCEDA LA DEVOLUCIÓN O ACREDITAMIENTO SOLICITADO CON BASE EN ELLOS. El cumplimiento de los requisitos de los comprobantes fiscales previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, no constituye una exigencia para efectuar la deducción o acreditamiento, sino un requisito que debe satisfacer el comprobante per se para que, en su caso, se pueda utilizar como medio a través del cual se efectúe la deducción o acreditamiento respectivo. Por tanto, el cumplimiento de los requisitos establecidos para los comprobantes fiscales sirve para que éstos, como medios de convicción, satisfagan la finalidad consistente en dejar constancia de un acto o hecho con los efectos tributarios señalados. De distinta forma, una vez cumplidos los requisitos de los comprobantes fiscales,

éstos, como medios de prueba, pueden servir para solicitar la deducción o acreditamiento correspondiente, pero sin que tal cumplimiento implique, en automático, que procederá la deducción o acreditamiento solicitado.

Precisamente por ello, la diferencia existente entre el cumplimiento de los requisitos de los mencionados comprobantes y la deducción o acreditamiento para los cuales sirven, se sintetiza en que aquéllos son los medios y éstos una de las posibles consecuencias que pueden tener. Es cierto que existe una estrecha relación entre los comprobantes fiscales que cumplen los requisitos fiscales y el derecho a la deducción o al acreditamiento que se pretenda efectuar; sin embargo, ello no conlleva a que se trate de un solo aspecto, sino que existen diferencias al respecto, principalmente, de medio a fin.

Por supuesto que, de todos los criterios citados con antelación, lo único que se argumenta de forma reiterada por parte de las autoridades fiscales, al igual que por los tribunales (judiciales o administrativos), que avalan tales actuaciones, es únicamente la parte resaltada en negrillas de las tres primeras tesis y el rubro de la última; que, visto así aisladamente, puede hacer parecer que lo arbitrario no es tal, sino que se encuentra plenamente justificado.

Sin embargo, nada más alejado de la realidad, pues basta simplemente con leer esos criterios de forma integral e incluso correlacionada, para poder concluir que la interpretación que se les ha estado dando es errónea. Incluso, en juicio, se podría acreditar tal aserto solicitando la remisión por parte del órgano encargado de resolver el asunto, del testimonio de las ejecutorias de las que derivaron los criterios antes transcritos, que resuelven las contradicciones de tesis 535/2012 y 226/2014, de las que derivaron las dos primeras jurisprudencias antes transcritas, en las cuales podremos observar los siguientes razonamientos:

 Para llevar a cabo su labor de fiscalización, la autoridad debe apreciar que las contribuciones hayan sido determinadas conforme a las disposiciones normativas que resulten aplicables, esto es que la base gravable corresponda con los actos o actividades gravadas considerando los gastos y deducciones.

 Lo anterior es congruente con la idea de que todo contribuyente, para obtener un ingreso, ha tenido la necesidad de realizar algunos gastos, los cuales deben ser reconocidos a efecto de calcular el tributo sobre una base real a la capacidad económica y contributiva.

 Las normas de restricción o las que imponen sanciones a los particulares tienen que estar expresamente reguladas, para así cumplir con el derecho de seguridad jurídica.

 El derecho de los contribuyentes no puede estar sujeto al cumplimiento de obligaciones formales que no le son imputables, por lo que no hay razón para que en contra del principio de capacidad contributiva se sancione al contribuyente de forma tan desproporcional o se le prive de un beneficio fiscal.

 No se deben de interpretar los requisitos exigidos por ley para el ejercicio del derecho de deducción o acreditamiento, de forma que lo hagan imposible o excesivamente oneroso, como sería el exigirle que asuma facultades de verificación del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes que el Código Fiscal de la Federal atribuye expresamente a las autoridades fiscales.

 Que no se puede obligar al contribuyente que exhibe un comprobante fiscal, a cerciorarse de requisitos cuyo cumplimiento no le es propio, sino que corresponden a un tercero, en tanto que tratándose de restricciones debe existir regulación expresa en la norma que sustente, en su caso, esa exigencia a cargo de quien pretende el acreditamiento o la deducción.

 Así, aun cuando pudiera estimarse que el incumplimiento del requisito de ser impreso en un establecimiento autorizado para ello podría llevar a declarar la nulidad del comprobante, ello no es una consecuencia necesaria, ya que la autoridad fiscal está en posibilidad de ejercer sus facultades de comprobación y requerir información adicional para efecto de determinar la realización efectiva de la operación, por un lado, y la autenticidad y legalidad del comprobante que la respalda, por otro.

 La expedición de comprobantes fiscales por causas no imputables al contribuyente no invalida por sí mismo el comprobante fiscal, sino que una vez exhibido, compete a la autoridad hacendaria determinar la procedencia de la transacción que se pretende y la eficacia del documento comprobatorio, en el entendido de que éste podrá ser rechazado si existiera diverso motivo para ello.

 Afirmándose también que esto es así, porque no cualquier medio de convicción es susceptible de considerarse comprobante fiscal, sino, en principio, únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A Código Fiscal de la Federación y, además, en su caso, con los diversos requisitos establecidos en las leyes tributarias especiales.

De lo que válidamente se desprende que la deducción de los gastos relacionados con los ingresos no constituye una concesión graciosa del legislador, sino que éstos deben ser reconocidos; tal como se expresa en el texto de la tesis 1a. XXIX/2007 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que, en lo conducente dice: “[…] las deducciones necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones graciosas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes”.

Al igual que es de destacar el hecho de que, en forma reiterada, se expone que la determinación de las contribuciones debe hacerse conforme a las disposiciones normativas que resulten aplicables, pues las restricciones o sanciones deben estar expresamente reguladas en normas que sustenten de manera específica las exigencias; o lo que es lo mismo, tratándose de restringir el importe de las deducciones o acreditamientos (estructurales o relacionados directamente con el ingreso), no caben las inferencias, ni las analogías de aquello que no esté expresamente especificado en una disposición legal.

Y aún si todo lo dicho no fuese suficiente, basta con remitirse a las ejecutorias de la Primera Sala de la SCJN que resuelven los amparos directos en revisión 2909/2012 y 84/2013, de las cuales derivaron las dos últimas tesis aisladas invocadas. Para poder constatar en lo que aquí interesa, los siguientes pronunciamientos de nuestro máximo tribunal:

⇒ El comprobante fiscal (factura) solamente nos demuestra la posible realización de un gasto o erogación, pero ello no es suficiente para que estos tengan efectos fiscales de manera aislada, pues ello dependerá de cada contribuyente y de cada gasto que él mismo pueda deducir o acreditar.

⇒ Esto es así, pues no todos los gastos o erogaciones son deducibles o acreditables para todos, aun cuando se tengan los documentos que los acrediten, sino que sólo serán deducibles aquellos gastos que cumplan con las demás disposiciones tributarias que puedan tener el efecto deseado, es decir, su deducción o acreditamiento.

⇒ Así, por ejemplo encontramos que en el caso del impuesto al valor agregado, además del documento, se requiere que el impuesto que se desea acreditar cumpla con otros requisitos tanto de fondo como de forma, es decir, que “[…] el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de

actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%. Para los efectos de esta Ley, se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto." (requisito de fondo), y que, además, conste de forma expresa y por separado en el comprobante (requisito de forma).

⇒ Una interpretación constitucional de los artículos impugnados nos lleva a concluir que el documento fiscal es básico para poder acreditar el gasto o erogación que se asienta en él, para posteriormente estar en aptitud de cumplir con los demás requisitos que exijan las leyes de los respectivos tributos con la finalidad de hacerlo deducible o acreditable según sea el caso.

⇒ En esa tesitura, lo que no puede llegar a cuestionarse es la validez de dicho documento por un elemento ajeno a la operación que pretende comprobar el contribuyente para efectos de deducir o acreditar, pues dicha interpretación no puede llegar a ese grado, ya que esto es contrario a la norma constitucional que prohíbe la actuación arbitraria de la autoridad, principio conocido como interdicción de la arbitrariedad.

⇒ A manera de ejemplo encontramos que el artículo 31, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta , vigente para 2009, señala que los pagos cuyo monto exceda de $2,000.00 (dos mil pesos 00/100 moneda nacional) tienen que realizarse mediante cheque nominativo, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria; en este ejemplo, vemos que el documento por sí mismo no es suficiente para hacer deducible o acreditable el gasto, sino que además se requiere que el pago se realice de una forma previamente determinada por la propia ley.

⇒ Posteriormente a los dos requisitos formales antes mencionados, encontraremos que es necesario acreditar otros requisitos de fondo, como lo es que sea un gasto estrictamente indispensable.

⇒ Así, dicho documento simplemente es el soporte que permite acreditar que se realizó un gasto el cual si se actualizan las demás hipótesis que prevén las leyes tributarias podrá ser deducible o acreditable según corresponda.

⇒ De ese modo, si bien es cierto que el comprobante puede amparar un gasto, ello no lo vuelve deducible o acreditable en automático, ya que se deberá soportar la operación en su conjunto, es decir, que efectivamente se efectuó el gasto y que el mismo corresponde a los autorizados como deducibles por la ley, lo que implica una serie de pasos subsecuentes que se deben llevar a cabo para estar ante un gasto deducible.

⇒ La correcta interpretación de los artículos 27, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación , nos lleva a determinar que para cumplir con el requisito formal de un documento fiscal, el cual con posterioridad se quiera utilizar para demostrar la deducibilidad del gasto, sólo es necesario que cumpla con los requisitos que establece el segundo de los mencionados, mas no puede limitarse la validez de dicho documento por una cuestión ajena al mismo, como lo es la no presentación de aviso de cambio de domicilio por parte de quien lo expide, ello no implica que al tener el documento sea suficiente para considerar el gasto como deducible o acreditable, sino que deberán demostrarse los demás requisitos exigidos por la ley fiscal (ser un gasto estrictamente indispensable para la obtención del ingreso y que efectivamente se haya erogado) para su procedencia.

⇒ En virtud de ello, los documentos fiscales son válidos si cumplen con los requisitos de forma inherentes a él, por lo que no se puede cuestionar su validez como documento por cuestiones ajenas al contribuyente, mas esto sólo es uno de los supuestos para que un gasto pueda ser considerado como deducible o

acreditable, ya que una cosa es el comprobante (documento físico o electrónico) y otro el gasto o erogación, así como la operación, es decir, la substancia económica de la operación, la cual no puede ser calificada por el simple documento, sino que debe tener un soporte real. Ello es, que el impuesto corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación; que se haya trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes; que haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate; en el caso de retención el impuesto sea enterado en los términos y plazos establecidos, entre otros.

⇒ Así, el cumplimiento de los requisitos de los comprobantes fiscales, en específico, el consistente en señalar en el cheque nominativo “para abono en cuenta o traspaso” y el Registro Federal de Contribuyentes del destinatario o girado, no constituye un requisito para efectuar la deducción o el acreditamiento mismo, sino una exigencia que debe satisfacer per se el comprobante para que, en su caso, se pueda utilizar como medio a través del cual se solicite la deducción o acreditamiento respectivo, tal como lo estimó el tribunal colegiado.

⇒ Con independencia de que existan otros elementos –como la contabilidad– que, probablemente, pudieran acreditar la realización de una erogación, pero no para efectos de la deducción o acreditamiento correspondiente.

⇒ El principio de interdicción de la arbitrariedad, como lo ha señalado la Primera Sala en la jurisprudencia 1a. 139/2012 (10a.), es una manifestación concreta del principio de seguridad jurídica —que consiste en “saber a qué atenerse”— y el cual se materializa a través de los distintos principios de proporcionalidad y jerarquía normativa. De modo que el ordenamiento jurídico tributario es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada y, tal ordenamiento público constituye un sistema de seguridad jurídica formal o de “seguridad a través del Derecho”.

⇒ Así, el principio de interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso consiste en hacer mesurable la actuación pública, buscando que cada medida que se adopte en el ejercicio del poder estatal sea una medida equilibrada y razonable, libre de todo capricho o abuso. Dicho principio impone la justicia en la medición de los medios que se dispongan en relación con un fin determinado, una «adaptabilidad» que transforme el efecto de la actividad impositiva pública objeto de esa actividad. Es una regla de equilibrio de la acción impositiva del Estado que se dirige a un objeto determinado, es decir, vincula la medida de comparación a un objeto justificador de la imposición, que sea colectivamente relevante, valorando las consecuencias de la imposición según sus efectos, atendiendo al objeto de la misma.

⇒ Finalmente, para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias (materiales y formales), las autoridades fiscales cuentan con facultades tanto de gestión (asistencia, control o vigilancia) como de comprobación (inspección, verificación, determinación o liquidación). La diferencia entre unas y otras ha sido motivo de pronunciamiento por la Primera Sala en la tesis aislada 1a. CIII/2012 (10a.).

Por lo tanto, las facultades de las autoridades fiscalizadoras no pueden entenderse como ilimitadas, ya que simplemente deberán estar encaminadas a corroborar el cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de aquellos contribuyentes sobre quienes ejerce sus facultades de comprobación; sin que por ello puedan requerir a su libre arbitrio pruebas a esos contribuyentes, sino que si desea lograr la certeza y convicción de la existencia de las operaciones efectuadas por las personas (físicas o morales) a quienes revisa, debe hacerlo bajo el principio de legalidad, respetando las disposiciones jurídicas aplicables y emitiendo sus actos de manera fundada y motivada.

Además de que el hecho de que el contribuyente que expide comprobantes fiscales no haya dado aviso a la autoridad fiscal respecto a su cambio de domicilio

y, por ende, no se encuentre localizable, no trae como consecuencia necesaria que éstos sean nulos o carezcan de valor probatorio, pues dicha omisión, considerada aisladamente, no da lugar a la referida sanción, por no encontrarse prevista en esos términos en los artículos 27, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.

A fin de evitar que pudiera pensarse que, al concatenar los incumplimientos de carácter formal y material por parte del proveedor, tales como que - a decir de la autoridad -, no presentó las declaraciones del impuesto sobre la renta, retenciones por salarios y por asimilados a salarios por determinados meses del ejercicio revisado al contribuyente primario; y/o que no presentó la declaración informativa múltiple correspondiente a ese mismo ejercicio, etcétera; la autoridad considere que ello sí sea suficiente para negar el valor probatorio a las facturas emitidas por ese proveedor. es de aclarar que sería una apreciación equivocada pues no puede llegar a cuestionarse la validez de dichos documentos por un elemento ajeno a las operaciones que se pretenden comprobar por el contribuyente para efectos de deducir o acreditar, ya que dicha interpretación no puede llegar a ese grado, debido a que ello es contrario al principio de interdicción de la arbitrariedad.

Pues si bien es cierto que los documentos denominados facturas, por sí solos no son suficientes para que el contribuyente pueda hacer deducible o acreditable el gasto que quiere soportar con los mencionados documentos, ello no significa que cualquier comprobante sea deducible o acreditable, pero tampoco significa que baste con el hecho de que la autoridad simplemente asevere que no se acredita su materialidad, para que pierda su valor probatorio.

Me explico, en primer lugar, el comprobante (factura), debe cumplir con los requisitos para su expedición, previstos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación y en segundo lugar, una vez cumplido lo anterior, dicho comprobante constituirá un elemento que posteriormente permitirá que un gasto sea considerado como una deducción o un acreditamiento, siempre y cuando

después de lo anterior se verifiquen y cumplan los elementos que las leyes impositivas tales como la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, requieren para considerar que un gasto es deducible o acreditable, ya que a eso es a lo que hacen referencia todas las ejecutorias de ambas Salas de nuestro Máximo Tribunal.

Por ejemplo, de conformidad con las fracciones aplicables del artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor, se requiere que las operaciones plasmadas en las facturas cumplan con diversos requisitos de fondo y de forma tales como los siguientes:

 Que sean de aquellas que la Ley considera como autorizadas;

 Que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente;

 Que los pagos cuyo monto exceda de $2,000.00 se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria;

 Que estén debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez;

 Que el impuesto al valor agregado se traslade en forma expresa y por separado en los comprobantes correspondientes;

 Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esa Ley.

Todo lo enunciado a lo largo de este apartado, sin embargo, de ninguna manera implica que válidamente pueda efectuarse el rechazo de los comprobantes de operaciones efectuadas por los contribuyentes con base en conclusiones o inferencias de las autoridades fiscales que no se sustenten en el incumplimiento de los requisitos ya sea de fondo o de forma que se encuentran previstos en las leyes tributarias, como regularmente y desde hace tiempo se ha venido haciendo; pues de la lectura puntual y detenida de cada una de las ejecutorias que sustentan los diversos criterios de ambas salas de nuestro máximo tribunal, se obtiene la patente ilegalidad de tal postura; cuya explicación hemos visto en líneas precedentes, la que espero les sea de utilidad.

Sin embargo, me permitiré a continuación algunas defensas que estimo podrán serles de utilidad en su quehacer jurisdiccional.

EL CONTRIBUYENTE TIENE A SU FAVOR EL HECHO DE QUE SU CONTABILIDAD TIENE FECHA CIERTA.

No voy a entrar en análisis respecto a la indebida y desastrosa valoración de la figura de la “fecha cierta” plasmada por la Segunda Sala de la SCJN en la Jurisprudencia 2a./J. 161/2019 (10a.), porque a pesar de ello no puede dejar de reconocerse el sentido de obligatoriedad que la ley le otorga, así que mejor veremos cómo aprovechar su contenido en beneficio de los particulares.

Del considerando Quinto de la ejecutoria que resuelve la contradicción de tesis 203/2019, por parte de la Segunda Sala de la SCJN, de la cual emana la mencionada Jurisprudencia 2a./J. 161/2019 (10a.), se desprende que para que un documento privado tenga eficacia probatoria se requiere que tenga fecha cierta, de lo contrario el Servicio de Administración Tributaria no le otorgará eficacia probatoria para efecto de comprobar el cumplimiento de obligaciones por parte de los contribuyentes.

En ese sentido, con el contenido de dicha ejecutoria y del resto de las jurisprudencias sobre el tema e incluso del contenido literal del artículo 2034 del CCF, se advierte que una de las formas en que un documento privado adquiere fecha cierta, es que sea presentado ante un funcionario público por razón de su oficio.

Así pues, si el artículo 28, fracción IV del CFF , dispone que “se deberá ingresar de forma mensual la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria”, de conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto. Ello necesariamente implica que todos los documentos con los cuales se dio cumplimiento a ese precepto fueron presentados ante funcionarios públicos por razón de su oficio y, en consecuencia, tienen fecha cierta.

Por lo tanto, si los contribuyentes exhiben documentos tales como Catálogo de cuentas, balanza de comprobación que incluye saldos iniciales, movimientos del periodo y saldos finales de todas y cada una de las cuentas de activo, pasivo, capital, resultados (ingresos, costos, gastos y resultado integral de financiamiento) y cuentas de orden y los saldos de las cuentas permiten identificar los impuestos por cobrar y por pagar, así como los impuestos trasladados efectivamente cobrados y los impuestos acreditables efectivamente pagados; estado de posición financiera que incluye conceptos tales como: activo, activo a corto plazo, activo a largo plazo, pasivo, pasivo a corto plazo, pasivo a largo plazo, capital; estado de resultados que incluye conceptos tales como: ingresos, costos, gastos y resultado integral de financiamiento, así como el rubro cuentas de orden; así como también las pólizas y los auxiliares de cuenta de nivel mayor o subcuenta de primer nivel los cuales incluyen el nivel de detalle con el que los contribuyentes realizan sus registros contables y en cada póliza se distinguen los folios fiscales de los comprobantes fiscales que soportan la operación, permitiendo identificar la forma de pago, las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo aquellas

operaciones, actos o actividades por las que no se deban pagar contribuciones, de acuerdo a la operación, acto o actividad de que se trate.

Es evidente que todos los anteriores, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 28 fracción IV del CFF , en concordancia con las Reglas 2.8.1.6. y 2.8.1.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020 , publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 2019, son documentos que tienen fecha cierta al haber sido previamente presentados ante la autoridad fiscal.

LOS COMPROBANTES FISCALES YA NO PUEDEN CONSIDERARSE COMO DOCUMENTOS PRIVADOS

Al parecer ha pasado desapercibido el hecho de que, desde la entrada en vigor de las reformas al artículo 29 del CFF, publicadas el 07 de diciembre de 2009 en el Diario Oficial de la Federación (Transitorio Décimo fracción I), los comprobantes fiscales que se expiden, de conformidad con lo que dispone ese artículo 29 primer párrafo fracción IV, son documentos públicos y dejaron de tener el carácter de documentos privados, por lo que debe hacerse su valoración probatoria en calidad de tales.

Lo anterior se debe a que en la actualidad los comprobantes fiscales digitales conocidos por sus siglas como CFDI, se expiden mediante documentos digitales a través de la página del Servicio de Administración Tributaria, previendo la norma en cita que deben remitirse a dicho organismo, para que éste en primer lugar valide el cumplimiento de los requisitos del artículo 29-A del CFF, lo que, dicho sea de paso, conlleva a que desde entonces se hubiese relevado al contribuyente de verificación de ningún tipo respecto a dichos comprobantes.

Una vez hecho lo anterior, el organismo de referencia deberá asignar un folio al comprobante y también procederá a incorporar en el mismo el sello digital de la autoridad.

En ese tenor, si por “documentos públicos” se entiende aquellos cuya formación está encomendada por la ley, a un funcionario público revestido de fe pública, y los expedidos por funcionarios públicos, en el ejercicio de sus funciones.

Previéndose además que la calidad de públicos se demuestra por la existencia regular, sobre los documentos, de los sellos, firmas u otros signos exteriores que, en su caso, prevengan las leyes. (a. 129 del Código Federal de Procedimientos Civiles), no queda la menor duda de que los mencionados CFDI, se ajustan a esas descripciones.

Además, e independientemente de lo dicho, en caso de que no se coincida con lo anterior, no puede negarse que, en todo caso, por su naturaleza misma se debe aplicar para su valoración el artículo 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles (en adelante CFPC), por disposición expresa en ese sentido tanto del sexto párrafo del artículo 130 del CFF y del penúltimo párrafo del artículo 46 de la LFPCA, que reconocen el carácter de prueba que tienen y disponen la forma en que habrá de ser valorada la información generada o comunicada que conste en medios electrónicos, ópticos o en cualquier otra tecnología; sobre todo porque, tratándose específicamente de los CFDI, es criterio general de nuestros tribunales que el sello digital que aquellos contienen, proporciona la fiabilidad del método por el que se generan los documentos digitales, previstos en la norma.

Lo anterior, puesto que el propio Legislador Federal y la autoridad administrativa por medio de reglas generales desarrollaron, en el ámbito de sus respectivas competencias, la regulación que permite autenticar la autoría de dichos documentos, en función de que las facturas electrónicas gozan de un alto grado de seguridad en cuanto a su autenticidad sin que, en todo caso, la autoridad del Servicio de Administración Tributaria, que presumiblemente intervino en su generación haya desvirtuado la presunción de certeza que la impresión de los documentos transmitidos por medios electrónicos que contienen sello digital les

corresponde, sobre todo respecto a la realización o materialidad de los actos en ellos descritos.

LOS CFDI GOZAN DE LA PRESUNCIÓN LEGAL DE VALIDEZ

No hay que perder de vista que, tanto las presunciones que juegan a favor de la autoridad, como aquellas que se establecen en pro de los contribuyentes, deben respetarse en toda su magnitud de acuerdo a lo que disponga la ley.

Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 63 del CFF se tiene que: “Las autoridades fiscales presumirán como cierta la información contenida en los comprobantes fiscales digitales por Internet”, por lo que, para negarles valor probatorio, antes que nada, debe destruirse la presunción de validez que la misma ley les otorga.

Ante lo cual es importante tomar en consideración el contenido de los artículos 83 y 218 del CFPC , que se transcriben a continuación:

ARTICULO 83.- El que funda su derecho en una regla general no necesita probar que su caso siguió la regla general y no la excepción; pero quien alega que el caso está en la excepción de una regla general, debe probar que así es.

ARTICULO 218.- Las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, tendrán pleno valor probatorio. Las demás presunciones legales tendrán el mismo valor, mientras no sean destruidas.

El valor probatorio de las presunciones restantes queda al prudente arbitrio del tribunal.

De la primera de las disposiciones normativas antes transcritas se advierte que, si la regla general contenida en el último párrafo del artículo 63 del CFF, es la

presunción de certeza de la información contenida en los CFDI, el contribuyente que pretende el acatamiento de la misma no necesita probar que dicha información efectivamente es cierta, porque está fundando su derecho en la regla general prevista en el último párrafo del citado artículo 63, de conformidad con su texto expreso, a la luz del artículo 83 del CFPC .

En ese mismo tenor, se tiene que si la autoridad alega que los comprobantes fiscales digitales contienen información que no es cierta, al considerar que la falta de veracidad de tales operaciones; ello implica que de acuerdo a los mismos artículos 63 y 83 antes citados, es a la autoridad fiscal a quien corresponde probarlo, pues es ella quien alega que se encuentra en el caso de excepción (falta de veracidad o certeza de la información de los CFDI), en tanto que del contenido del artículo 218 del CFPC, se acredita que mientras no se destruya el valor probatorio de la presunción prevista en la parte final del artículo 63 del CFF respecto a los CFDI, éstos tendrán pleno valor probatorio.

Sin dejar de hacer notar que los citados artículos 83 y 218 del CFPC resultan plenamente aplicables, no sólo por el hecho de que tal ordenamiento es supletorio en la materia fiscal como se dispone en el segundo párrafo del artículo 5º, del CFF y en el artículo 1º, de la LFPCA; sino, además, por lo preceptuado en el artículo 94 del CFPC que dice:

ARTICULO 94.- Salvo disposición contraria de la ley, lo dispuesto en este título es aplicable a toda clase de negocios.

El artículo antes citado sustenta nuestro aserto, debido a que los artículos 79 al 218 del CFPC al conformar el Título Cuarto de dicha codificación, en el cual se encuentra inmerso el artículo 94 antes transcrito, resultan aplicables a toda clase de negocios, a menos que hubiere una restricción expresa al respecto, lo cual no sucede en el caso que nos ocupa.

LAS DECLARACIONES O MANIFESTACIONES DE LOS PARTICULARES QUE OBRAN EN LAS BASES DE DATOS DE LA AUTORIDAD NO CUENTAN CON PRESUNCIÓN DE CERTEZA Y MUCHO MENOS HACEN PRUEBA PLENA

Por lo general la autoridad sustenta sus resoluciones en lo encontrado en su base de datos respecto a los terceros que emitieron los comprobantes cuya deducción por su parte se niega, tales como que de sus declaraciones infiere que carecen de activos por haberlos declarados en ceros en sus estados de posición financiera; porque no tienen empleados al no haber presentado el Anexo 1 de Sueldos y Salarios, etcétera; pero todo ello no hace prueba de su dicho en el juicio de nulidad, porque de acuerdo a la normatividad que rige al contencioso administrativo federal, éstos no prueban la verdad de lo declarado o manifestado por los particulares a los que se refieren.

Lo anterior deriva del texto mismo del artículo 46, fracción I de la LFPCA , el cual, si bien dispone que harán prueba plena “los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, incluyendo los digitales”; no obstante, también señala que:

“[…] si en los documentos públicos citados se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.”

De lo que se sigue que es verdad que los documentos públicos (incluidos los electrónicos) gozan por lo general de la presunción de prueba plena, sin embargo las declaraciones anuales, parciales, informativas, etcétera, que presenten los particulares en cumplimiento a sus obligaciones, aún y cuando se encuentren en la base de datos de las autoridades fiscales, no pierden su naturaleza primaria de ser “declaraciones o manifestaciones de particulares” y por ende, estas no prueban que lo que los contribuyentes declararon efectivamente sea cierto.

Aserto que, incluso, se corrobora con lo dispuesto en el quinto párrafo del artículo 130 del CFF y el primer párrafo del artículo 202 del CFPC , de contenido siguiente:

Artículo 130.
[Quinto párrafo]
Harán prueba plena la confesión expresa del recurrente, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, incluyendo los digitales; pero, si en los documentos públicos citados se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.

ARTICULO 202.- Los documentos públicos hacen prueba plena de los hechos legalmente afirmados por la autoridad de que aquéllos procedan; pero, si en ellos se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones; pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.
[…]

Además, la información que las autoridades fiscales obtienen de sus bases de datos debe estar adminiculada con otros elementos probatorios que den certeza de que las operaciones amparadas con un comprobante fiscal no se materializaron, pues las presunciones o conjeturas que la autoridad obtiene de sus registros (o incluso de la falta de éstos), son insuficientes para concluir fehacientemente que los emisores de los comprobantes no cuentan con el personal o el activo fijo indispensables para producir el bien o prestar el servicio amparado con el comprobante, pues la forma en que cumplen sus obligaciones fiscales no refleja en modo alguno su situación real.

Aunado a que, el hecho de que los proveedores presentaren o no las declaraciones a que están obligados, que en estas se observen inconsistencias, o que hubieren realizado una actividad económica que no tenga relación con los servicios que prestan, únicamente demuestra que no cumplieron debidamente con sus obligaciones fiscales, pero no que carezcan de la mano de obra o el activo fijo necesario para llevar a cabo su actividad económica; y menos aún que las operaciones amparadas con los comprobantes fiscales por ellos expedido no se hubiesen llevado a cabo.

Igualmente es de hacer notar que la autoridad no toma en consideración que los contribuyentes que deducen los comprobantes emitidos por terceros se encuentran imposibilitados para asegurarse de que el proveedor con el que realizan operaciones cumpla con sus obligaciones fiscales, por tanto, su determinación resulta contraria al principio de seguridad jurídica.

Además de que, si bien las autoridades pueden hacer uso de las presunciones para verificar la efectiva realización de las operaciones, las inconsistencias o el incumplimiento de obligaciones fiscales por la parte proveedora que expide los comprobantes, son insuficientes para presumir que las operaciones respectivas no se materializaron, por lo que la información de las bases de datos o registros que lleve el Servicio de Administración Tributaria debe estar adminiculada con otros medios probatorios, que den certeza de que, efectivamente, las operaciones mencionadas en un comprobante fiscal no se materializaron, lo que se funda, en la jurisprudencia PC.XVI.A. J/20 A (10a.)16 de rubro:

“COMPROBANTES FISCALES. LAS INCONSISTENCIAS O EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES POR PARTE DE LOS PROVEEDORES QUE LOS EXPIDEN, SON INSUFICIENTES, POR SÍ SOLAS, PARA GENERAR UNA PRESUNCIÓN SOBRE LA INEXISTENCIA DE LAS OPERACIONES QUE AMPARAN AQUÉLLOS.”

LOS DOCUMENTOS BANCARIOS NO SON DOCUMENTOS PÚBLICOS

Y finalmente, solo resta hacer notar que si los documentos con base en los cuales la autoridad pretende probar su negativa de deducción o devolución, son documentos expedidos y certificados por los empleados de una institución bancaria, como por ejemplo BBVA Bancomer, Banco Nacional de México, Banco Santander, HSBC, etcétera, estas son instituciones financieras de carácter privado; ya que solamente la llamada “Banca de Desarrollo” (Bansefi, Banjército, Bancomext, etcétera) son las entidades que pertenecen a la nación.

Motivo por el cual debe tomarse en cuenta que, de acuerdo a su naturaleza los estados de cuenta bancarios no son documentos públicos, sino que se trata de documentos privados y además carentes de fecha cierta relativa al momento en que supuestamente se produjeron, por lo que, en todo caso, lo único que acreditan es que existen a partir de su certificación por la autoridad auditora.

Y a propósito de la existencia de falacias que se van perpetuando y tardan en ser detectadas, les dejo con el final de un texto de Jorge Luís Borges que me viene a la memoria y lleva por título De alguien a nadie, el cual dice así:

Ser una cosa es inexorablemente no ser todas las otras cosas; la intuición confusa de esa verdad ha inducido a los hombres a imaginar que no ser es más que ser algo y que, de alguna manera, es ser todo. Esta falacia está en las palabras de aquel rey legendario de Indostán, que renuncia al poder y sale a pedir limosna en las calles: “Desde ahora no tengo reino o mi reino es ilimitado, desde ahora no me pertenece mi cuerpo o me pertenece toda la tierra.”

Capítulo V.
ERRORES COMUNES EN EL OFRECIMIENTO Y DESAHOGO DE LAS PERICIALES

Siempre existen lugares ciegos a la propia mirada, los cuales solo podemos descubrir cuando realmente nos decidimos a escuchar lo que los demás tienen que decirnos respecto a nosotros mismos.

M.J.A.

La prisa casi nunca va hermanada con la mesura y la reflexión, son hijas de dos tierras diferentes que pocas veces convergen en un mismo plano y ello evidentemente también nos impide una revisión profunda de los mejores instrumentos de defensa con que siempre hemos contado, la ley misma, la reflexión, y la interpretación constitucional autorizada, tamizadas con nuestro análisis para efectuar la mejor aplicación de todo ello, augurándonos el tan ansiado éxito en nuestro quehacer cotidiano.

En lo relativo a las pruebas periciales que se ofrecen en el juicio contencioso administrativo federal seguido ante las Salas de Tribunal Federal de Justicia Administrativa, se advierte una evolución y un nivel real de exigencia que al parecer a las partes en el juicio les ha costado satisfacer, trayendo como resultado que dicha prueba pierda la contundencia y efectividad que podría tener.

GENERALIDADES DE LAS PRUEBAS

Tenemos que las pruebas en el juicio son los medios idóneos para producir un estado de certidumbre en la mente del juzgador, respecto a la existencia o no de un hecho, o de la verdad o falsedad de una proposición; de ahí que la sustanciación del juicio contencioso administrativo federal se rija por el principio de equidad en la obligación procesal de la carga de la prueba, pues no sólo el

particular demandante debe demostrar, en su caso, la existencia del acto impugnado y su ilegalidad, sino también a la autoridad administrativa en su calidad de demanda o demandante le corresponde hacer lo propio, a pesar de la presunción de legalidad de sus actuaciones que los artículos 68 del Código Fiscal de la Federación (CFF) y 42 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA) le otorgan, pues como parte en el juicio, le incumbe la justificación de sus actos y la legalidad de sus procedimientos.

La carga probatoria en el juicio fiscal, se encuentra en el primer párrafo del artículo 40 y en el texto del artículo 42 de la LFPCA ; pues el primero dispone que el actor que pretende se le reconozca o se le haga efectivo un derecho subjetivo, deberá probar los hechos de los que deriva su derecho y la violación del mismo, cuando ésta consista en hechos positivos y el demandado deberá probar sus excepciones; mientras que la segunda disposición invocada se refiere a la presunción de validez de los actos de autoridad y a la excepción a la misma, que le obliga a probar los hechos que motiven su actos, cuando el afectado los niegue lisa y llana, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

OFRECIMIENTO DE LA PRUEBA PERICIAL

De acuerdo a lo que disponen los artículos 14 fracción V y 15 fracción VII de la LFPCA, como parte de los requisitos que deben cumplir las demandas, es que en ellas se indiquen las pruebas que se ofrezcan y tratándose de una pericial se precisen los hechos sobre los que deba versar y se señale nombre y domicilio del perito, adjuntando al escrito de demanda el cuestionario que debe desahogar el perito, el cual deberá ir firmado por el demandante.

Como pueden darse cuenta, la ley exige dos firmas para admitirla, la que calza la demanda donde en el capítulo de pruebas se hará el ofrecimiento respectivo, así como los señalamientos y precisiones que se exigen; y otra firma en el cuestionario adjunto. Y si bien es cierto que cuando no se adjunten a la demanda

las pruebas ofrecidas (sin que el cuestionario para el desahogo de la pericial sea una excepción), el penúltimo párrafo del invocado artículo 15, dispone el requerimiento por parte del Magistrado instructor otorgando un plazo de 5 días para su presentación, sin embargo, si se presenta el cuestionario sin la firma respectiva se tiene por actualizada la prevención y se le tiene por no ofrecida.

Sin embargo observo que en la práctica que, no obstante que el contenido de los artículos 14 y 15 en las porciones antes señaladas, son sustancialmente iguales a lo que se dispone en el artículo 20 fracciones VI y VII y en el diverso 21 fracción III de la misma LFPCA, las autoridades demandadas por lo general no anexan cuestionario alguno firmado, sino que en su escrito de contestación de demanda se limitan a efectuar algunas preguntas solicitando que se adicionen a la prueba pericial ofrecida por el demandante, lo que evidentemente transgrede las disposiciones aplicables y estimo que debe ser impugnado mediante la interposición del recurso de reclamación previsto en el artículo 59 de la LFPCA, pues de lo contrario, no podrá combatirse posteriormente en un juicio de amparo directo.

DESAHOGO DE LA PRUEBA PERICIAL

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 43 de la LFPCA , a grandes rasgos se tiene que, en el acuerdo que recaiga a la contestación de la demanda o de su ampliación se requerirá a las partes para que dentro en el plazo de diez días presenten a sus peritos, a fin de que acrediten que reúnen los requisitos correspondientes, acepten el cargo y protesten su legal desempeño. Y en los acuerdos por los que se discierna del cargo a cada perito, el Magistrado Instructor concederá un plazo mínimo de quince días para que rinda y ratifique su dictamen.

Además, se dispone expresamente que los peritos deberán rendir su propio dictamen autónomo e independiente y exponer las razones o sustentos en los que se apoyan, sin sustentar su dictamen en las respuestas de otro perito, ni remitirse

a ellas para justificar su opinión técnica, previéndose también que el Magistrado Instructor, cuenta con la facultad potestativa de presidir la diligencia y si lo permite su naturaleza, señalar lugar, día y hora para el desahogo de la prueba pericial, pudiendo pedir a los peritos todas las aclaraciones que estime conducentes, y exigirles la práctica de nuevas diligencias.

Cuando los dictámenes rendidos por las partes se encuentren en contradicción, será designado un perito tercero por la Sala Regional respectiva, de entre los que tenga adscritos. Y si no lo hubiere, la Sala designará bajo su responsabilidad a la persona que deba rendir dicho dictamen correspondiente.

Resulta importante tener en cuenta que, cuando haya lugar a designar perito tercero valuador, el nombramiento deberá recaer en una institución de crédito, debiendo cubrirse sus honorarios por las partes. En los demás casos los cubrirá el Tribunal.

Así también, el Magistrado Instructor, dentro del plazo de tres días posteriores a la notificación del acuerdo que tenga por rendido el dictamen del perito tercero, podrá ordenar que se lleve a cabo el desahogo de una junta de peritos, en la cual se planteen aclaraciones en relación a los dictámenes; en cuya audiencia dicho Magistrado Instructor podrá requerir que los peritos hagan las aclaraciones correspondientes, debiendo levantarse el acta circunstanciada

VALOR PROBATORIO

Las periciales son probanzas que se desahogan por personas calificadas en la materia, por contar con los conocimientos técnicos o científicos necesarios, cuyo objeto es orientar al juzgador, para que pueda motivar sus decisiones. Cumplen con la doble función de verificar hechos que requieren conocimientos técnicos, artísticos o científicos que escapan a la cultura común del Juzgador y de la gente, sus causas y sus efectos y, por otra, suministrar reglas técnicas o científicas de la

experiencia especializada de los peritos, para formar la convicción en el Juzgador sobre tales hechos y para ilustrarlo con el fin de que los entienda mejor y pueda apreciarlos correctamente.

Sin embargo, habiéndose desahogado dicha prueba, las determinaciones de los peritos en sus respectivos dictámenes no son obligatorias para el Magistrado instructor, ya que sólo constituyen órganos auxiliares que aportan al juzgador opiniones meramente técnicas respecto de materias que, por lo general, no pueden ser del dominio del órgano jurisdiccional, es decir, el Magistrado conserva su libertad y soberanía decisoria para apreciar las pruebas y es quien le asigna valor al dictamen de los peritos y con base en esa valoración emite su decisión, lo que se sustenta en la tesis aislada P. CXXXI/20001 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

REQUISITOS PARA SU VALORACIÓN

En primer término, debemos recordar que de acuerdo al segundo párrafo del artículo 40 de la LFPCA, en el juicio contencioso administrativo federal es factible ofrecer cualquier tipo de prueba que consideremos necesaria; y sólo se exceptúan la confesional de las autoridades mediante absolución de posiciones (contestación a un pliego) y la petición de informes, salvo que esos informes se limiten a hechos que consten en documentos que obren en poder de las autoridades.

Sin que lo anterior proscriba que pueda tomarse en cuenta la confesional expresa que se hace clara y distintamente, al formular o contestar la demanda, o en cualquier otro acto del proceso; ni la confesional tácita que se presume en los casos señalados por la ley. Acorde con lo que dispone el artículo 95 del Código Federal de Procedimientos Civiles , de aplicación supletoria en la materia fiscal, en concordancia con lo previsto en el diverso 46, fracción I, de la LFPCA .

Así pues, para la valoración de la prueba pericial, se conjuntan las reglas técnicas con las reglas de la experiencia del Juzgador, que contribuyen a que este pueda resolver un caso específico con arreglo a la sana razón y a un conocimiento experimental de las cosas, al tiempo que debe valorar dicha prueba en su conjunto con los demás medios de convicción, exponiendo cuidadosamente los fundamentos de su decisión. Es por tales razones que los dictámenes rendidos en virtud del ofrecimiento de una prueba pericial deben desarrollarse de modo tal que generen convicción en el Juzgador en relación a la certeza y veracidad de sus conclusiones, por lo que resulta indispensable para tal efecto que, en los mismos, se expongan razonamientos debidamente sustentados en la experiencia y conocimiento del dictaminador y no solo en la opinión que este tenga sobre el tema en cuestión, lo que se sustenta en el precedente VIII-P-SS-3612.

Y como comentábamos en un principio, en este tema de las periciales se advierte una evolución y un nivel real de exigencia que al parecer las partes en el juicio les ha costado satisfacer, trayendo como resultado que dicha prueba pierda la contundencia y efectividad que podría tener, pues en el contencioso administrativo federal se exigen como requisitos mínimos del contenido del peritaje para que tenga peso probatorio y produzca convicción en el juzgador, los siguientes:

i) Idoneidad de los conocimientos del perito, lo que se justifica con el grado académico y/o experiencia en la materia en la cual se requiere su opinión;

ii) Tiempo y forma del dictamen, en cuanto a la oportunidad en su presentación y el desahogo preciso de las cuestiones planteadas por las partes;

iii) Metodología empleada por el perito para desarrollar el peritaje y los medios de los que se valió para ello;

iv) El estándar que rige en la materia o especialidad en la que es experto, y si se aparta del mismo, la razón de ello;

v) Sustento doctrinal, que abarca todas las fuentes de consulta que respaldan su opinión; y

vi) Material adicional, que incluye todos aquellos elementos que se puedan anexar para reforzar sus conclusiones.

Los anteriores puntos, como parámetros que permitan al Juzgador evaluar primero en forma individual cada dictamen y después en su conjunto, al realizar la confronta entre sí de los mismos, con la finalidad de conocer su fuerza probatoria en cuanto a las opiniones vertidas en dichos peritajes.

REGLAS PARA LA VALORACIÓN DE LA PERICIAL CONTABLE.

En los litigios en materia fiscal este tipo de prueba suele ser de las periciales más ofrecidas, ya que representa la opinión técnica con relación a los registros de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuradamente información financiera, por lo que, al valorarse los dictámenes de este tipo, deberán tenerse en cuenta las reglas siguientes:

1) No pueden referirse a cuestiones de derecho ya que éstas corresponden exclusivamente al Juzgador, debiendo limitarse a los aspectos contables en controversia;

2) Deben limitarse al ámbito de las preguntas del cuestionario, razón por la cual no deberá considerarse ninguna opinión que lo desborde;

3) Deben confrontarse las respuestas de todos los peritos, y razonar por qué alguna o ninguna de ellas crean o no convicción al Juzgador, por ende, no es válido resolver solo con la transcripción–digitalización y valoración del dictamen del perito tercero;

4) Deberá otorgárseles eficacia probatoria sólo si están fundamentados técnicamente, es decir, si explican y justifican sus conclusiones en la tesitura de la sana crítica, de lo contrario se estará en presencia de un dictamen dogmático o basado en meras apreciaciones subjetivas;

5) El dictamen del perito tercero en discordia no tiene por objeto dirimir el diferendo de opinión de los peritos de la actora y la demandada, esto es, su función no es señalar los errores o aciertos de los dictámenes, ni indicar qué perito tiene la razón, pero la coincidencia de sus conclusiones con las alcanzadas por alguno de los peritos de las partes sí es relevante para reforzar y confirmar la eficacia probatoria del dictamen del perito correspondiente.

De acuerdo a las jurisprudencias VIII-J-1aS-785 y VIII-J-SS-48, los cuestionarios que formulen las partes para su desahogo deben versar sobre la materia de la prueba; por lo que deben desestimarse de plano aquellas preguntas que versen sobre puntos de derecho.

Sustentando tal criterio en el hecho de que la prueba pericial en materia contable no constituye el medio probatorio idóneo para acreditar o sustentar el alcance de una norma jurídica, ya que esto último no corresponde a las cuestiones técnicas contables y en esa razón las respuestas del perito en materia contable enfocadas a ese fin resultarán inatendibles.

ERRORES COMUNES QUE IMPIDEN SU EFECTIVIDAD

Una vez impuestos de todo lo anterior, podemos concluir que al parecer se suele olvidar que el cuestionario delimita el objeto de la prueba y su contenido constituye la materia sobre la cual versará, por tanto, es el elemento medular de la prueba pericial.

Por lo que debe tenerse muy claro qué es lo que se pretende probar, pues sólo de esa forma los cuestionamientos que se hagan podrán ser efectivos. Para lograr lo anterior debemos revisar todas y cada una de las afirmaciones que hubiere hecho la autoridad, que directa o indirectamente se relacionen con la prueba que estamos ofreciendo, lo que podemos llevar a cabo a través de un listado en el que vayamos copiando cada una de ellas y después procederemos a depurarlo eliminando las reiteraciones; de esa forma no cometeremos el error de omitir algún punto trascendente que por sí solo pudiera hacer que se confirmara el acto de autoridad que se impugna, por su falta de controversia.

1.- El Dictamen pericial contable es una opinión técnica, no jurídica.

2.- No puede apoyarse en documentales diferentes a aquellas que se encuentren contenidas en el expediente del juicio, que hubieren sido aportadas desde la instancia administrativa.

3.- El perito debe desarrollar sus propias respuestas en el ámbito del cual es experto, por lo que no debe cometerse el error de que sus respuestas reiteren prácticamente con idéntica redacción, las aseveraciones de carácter jurídico efectuadas en el escrito de demanda.

4.- Deberá otorgárseles eficacia probatoria sólo si están fundamentados técnicamente, es decir, si explican y justifican sus conclusiones en la tesitura de la sana crítica, de lo contrario se estará en presencia de un dictamen dogmático o basado en meras apreciaciones subjetivas.

Esto es, el Perito Contable debe expresar por ejemplo, cuáles fueron los elementos documentales tomados en consideración por él; la forma en que adminiculó unos con los otros; las operaciones aritméticas que realizó para efectuar la conciliación de cantidades discrepantes; los motivos técnicos que tuvo para efectuar tales operaciones; los criterios contables aplicados para determinar

la naturaleza de operaciones registradas; y, en general, los diversos razonamientos que lo llevaron a concluir cómo lo hizo.

O bien, si intenta aseverar que la empresa cuenta con los comprobantes que amparan las diversas operaciones efectuadas en el ejercicio revisado, es recomendable presentar un listado de las mismas, con las cuales acredite su efectiva existencia en el expediente que se sigue ante el Tribunal. Por ejemplo, adjuntando una o más tablas en las que se enlisten las características principales de la información consultada, agrupándolas, por fechas, conceptos, tipología, etcétera.

En síntesis, los dictámenes tendrán eficacia probatoria únicamente si están fundamentados, es decir, si explican y justifican sus conclusiones, de lo contrario se estará en presencia de un dictamen dogmático o basado en meras apreciaciones subjetivas.

ALGUNAS RECOMENDACIONES FINALES

 Debe recordarse que, al tratarse de un peritaje contable, las referencias de apoyo deben ser aquellas que proporciona la misma técnica contable, tales como las Normas de Información Financiera, los postulados de la contabilidad, etcétera.

 Las afirmaciones de los peritos no deben ser dogmáticas, sino que deben estar soportadas con las explicaciones conducentes que hagan viable la conclusión que a la postre se sostiene.

 No olvidar que las conclusiones y afirmaciones que expongan los peritos deben encontrarse apoyadas en el material que, para efecto de rendir su peritaje les fue proporcionado, el cual debe necesariamente obrar en autos al alcance de las partes y del juzgador para su debida valoración.

 Cuando las razones expuestas por los peritos para apoyar sus estimaciones y conclusiones se refieren a los datos contenidos en la documentación analizada no deben ser genéricas, sino que deben efectuarse de manera precisa y puntual, citando el punto exacto de su localización en el sumario.

 Evitar la práctica común de afirmar que se reúnen las condiciones especificadas en determinado artículo del CFF o de alguna ley tributaria; o que de la interpretación de tal o cual norma jurídica se advierte el aserto o conclusión que se expone. Pues lo anterior forma parte del quehacer del juzgador en su carácter de perito en derecho.

 Si para dar respuesta a una pregunta determinada el perito llevó a cabo cédulas analíticas, se sugiere hacer referencia a las mismas en la parte conducente y, además, anexarlas al peritaje que se presente.

 En el caso de que se hubieran llevado a cabo pruebas selectivas para efectuar los análisis contables, explicar cuál fue la metodología que se siguió para efectuarlas.

 Con el mismo rigor con que se postula la presentación del peritaje, se sugiere valorar el de la parte contraria y en caso de encontrar razones que lo hagan dogmático, improcedente o falto de credibilidad, exponerlas en el escrito de alegatos para que puedan ser tomadas en cuenta.

Y como siempre lo hago apreciado lector, me despido de ustedes con la siguiente reflexión:

“Sólo nos pertenecen nuestros pensamientos y sentimientos, el resto
es tan sólo la forma transitoria que adoptamos o creemos poseer, mientras
vamos de paso por la vida”.
M.J.A.

Capítulo VI.
JURISPRUDENCIA. CONCEPTO, APLICACIÓN, OBLIGATORIEDAD E IRRETROACTIVIDAD

No se puede construir el presente ignorando el pasado, pero tampoco es posible vivir el hoy, si en el ayer se permanece anclado.
M.J.A.

Mientras reflexionaba sobre una temática que fuera importante para compartir con ustedes, el eterno hablante que en todas partes nos asalta relataba, por enésima vez en la semana, la historia de una sociedad desesperada por la injusticia y la opacidad de los gobernantes, las acusaciones sin pruebas, el tráfico del poder, la debacle económica, movilizaciones contra el gobierno, actuaciones inconstitucionales de los servidores públicos… ¡En fin! Venezuela está que arde.

Lo que me llevó a cavilar en el hecho de que el hambre y sed de justicia es algo común a todos los pueblos, sin que a nadie beneficie cuando la justicia se encuentra amordazada, pues a la postre su omisión siempre habrá de pasar una factura de coste muy alto para todos los involucrados. De esa reflexión, creció la convicción de que debo poner todo lo que esté de mi parte para que las herramientas jurídicas con las cuales contamos no se extravíen en el laberinto del Minotauro en que se ha convertido nuestro derecho, motivos por los que quiero hablarles de la situación que guardan en la actualidad las jurisprudencias con las que a diario nutrimos nuestro quehacer profesional y que en muchas ocasiones son el sustento de las decisiones que recibimos por parte de los tribunales.

Lo anterior, porque con la promulgación en 2013 de la actual Ley de Amparo, que substituyó a la anterior, que databa de 1936, hubo cambios sustanciales en la materia y por supuesto que las jurisprudencias no escaparon de tal situación, así que de manera específica trataremos a continuación su contexto actual a la luz de

sus modificaciones, en virtud de que todas son de gran relevancia si se pretende entablar una correcta defensa que tenga como soporte jurídico vital dichos criterios y su efectiva utilización. Así que, comencemos pues.

DEFINICIÓN

La jurisprudencia, como institución constitucional y jurídica tiene como efecto la interpretación de las leyes que regulan el marco de actuación de las autoridades y las relaciones entre particulares, entre éstos con los órganos del Estado; así como dar certeza jurídica mediante el establecimiento del criterio rector que vincula de manera general a su observancia.

El vocablo jurisprudencia, proviene del latín iuris prudentia, y significa “1. Ciencia del derecho. 2. Conjunto de sentencias de los tribunales, y doctrina que contienen. 3. Criterio sobre un problema jurídico establecido por una pluralidad de sentencias concordes.”

Siendo importante precisar que la ley en la actualidad no otorga un concepto de jurisprudencia, como si lo hacía la abrogada Ley de Amparo, no obstante haciendo un análisis de las disposiciones que rigen su formación y aplicación, podemos decir que: la jurisprudencia es la interpretación y determinación válida y obligatoria del sentido de la ley efectuada por los órganos jurisdiccionales competentes, con el objeto de desentrañar su sentido y dar a la norma preexistente los alcances que, sin estar contemplados claramente en ella, se producen en una determinada situación; criterio de interpretación que tiene fuerza obligatoria y debe acatarse, mientras no se sustituya o interrumpa por el órgano que goza de facultades para hacerlo. Y cuando existe, produce sus efectos para todos los casos concretos que se adecuen al supuesto precisado en la misma.

Su obligatoriedad fue incorporada a nuestra Constitución federal mediante las reformas efectuadas a su artículo 107, publicadas en el Diario Oficial de la

Federación el 19 de febrero de 1951; y su origen constitucional se encuentra en el artículo 94 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos , mismo que en su undécimo párrafo dispone:

La ley fijará los términos en que sea obligatoria la jurisprudencia que establezcan los Tribunales del Poder Judicial de la Federación y los Plenos de Circuito sobre la interpretación de la Constitución y normas generales, así como los requisitos para su interrupción y sustitución. Y precisamente de su naturaleza puramente interpretativa, deviene el que no pueda pretenderse su impugnación, argumentando inconstitucionalidad o ilegalidad de la misma, como si se tratase de una norma jurídica o de la aplicación de ésta última, pues por no tener el carácter de disposición jurídica normativa, ni constituir tampoco un acto de aplicación de ésta última, sino tan solo su “interpretación”, es por lo que tradicionalmente se ha considerado que no resulta procedente su impugnación, a través de los medios legales de defensa.

El anterior postulado, es el que históricamente se había utilizado para dar respuesta al hecho de que tampoco podía considerarse que la jurisprudencia fuese violatoria de lo dispuesto en el artículo 14 de nuestra Constitución federal, debido a que su aplicación a un caso concreto no se consideraba que pudiera ser capaz de infringir el derecho de no retroactividad de la ley, ya que como no constituye legislación nueva ni diferente a la que se encuentre en vigor, sino sólo es la interpretación de la voluntad del legislador, su empleo debe entenderse como la aplicación de la misma ley de que se trata, vigente en la época de realización de los hechos que motivaron el acto reclamado en el juicio.

Sin embargo, como en la actualidad el último párrafo del artículo 217 de la Ley de Amparo , establece: “La jurisprudencia en ningún caso tendrá efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.”

Ello evidentemente ha llevado a preguntarse cómo conciliamos el hecho de que, al ser la jurisprudencia tan solo la interpretación de la ley, de acuerdo a la norma en cita pueda haber casos en los que su aplicación pueda considerarse como "retroactiva"; y en esos casos a qué personas se está protegiendo del perjuicio; situaciones de sumo interés, que juntamente con el ámbito de aplicación actual de los criterios jurisprudenciales, analizaremos a continuación.

ÓRGANOS FACULTADOS PARA EMITIRLA

El Título Cuarto de la Ley de Amparo, denominado "Jurisprudencia y Declaratoria general de inconstitucionalidad", que comprende del artículo 215 al 235, regula todo lo relativo a jurisprudencia emitida por parte del Poder Judicial Federal. Así, del artículo 215, se desprende que existen tres sistemas de formación: por reiteración de criterios, por contradicción de tesis y por sustitución.

De la misma forma, del contenido de los artículos 216 y 217, se advierte que los órganos que cuentan con atribuciones para sustentar tesis de jurisprudencia son:

a) El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
b) Las Salas de la Suprema Corte.
c) Los Plenos de Circuito.
d) Los Tribunales Colegiados de Circuito.

Sin embargo, en este punto no podemos soslayar la existencia de un Tribunal sui géneris que, si bien no forma parte de los anteriores, es el encargado de dictar fallos en materia administrativa federal y representa la primera instancia en los juicios que se interpongan ante el fisco federal. Nos referimos al Tribunal Federal de Justicia Administrativa (en adelante TFJA), el cual se encuentra facultado también para dictar jurisprudencias, con fundamento en el artículo 76 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, a través de:

e) El Pleno de la Sala Superior del TFJA; y
f) Las Secciones de esa Sala Superior.

Aunque la misma Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, no solo determina la obligatoriedad de tales criterios, sino que también acota un sistema de prevalencia cuando en su artículo 79 preceptúa que: “Las Salas del Tribunal están obligadas a aplicar la jurisprudencia del Tribunal, salvo que ésta contravenga jurisprudencia del Poder Judicial Federal.” Resultando de lo anterior que las sentencias dictadas por las Salas de este tribunal administrativo no podrán controvertir las jurisprudencias que dicte el poder judicial federal, siempre y cuando ésta les sea obligatoria, como veremos más adelante.

Aunque no podríamos cerrar este punto, sin mencionar que, respecto a la jurisprudencia emitida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, el Pleno de la SCJN en su jurisprudencia P./J.21/20142(10a.) finalmente reconoció que los derechos humanos, independientemente de su fuente nacional o internacional, constituyen el parámetro de control de regularidad constitucional y que en ese contexto, los criterios emitidos por la Corte Interamericana de Derechos Humanos son obligatorios para el Estado mexicano cuando son más favorables a la persona. Consenso que resultó bastante fragmentado y difícil de alcanzar en este caso, que se expresa en la citada jurisprudencia de rubro y texto siguientes:

JURISPRUDENCIA EMITIDA POR LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. ES VINCULANTE PARA LOS JUECES MEXICANOS SIEMPRE QUE SEA MÁS FAVORABLE A LA PERSONA. Los criterios jurisprudenciales de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, con independencia de que el Estado Mexicano haya sido parte en el litigio ante dicho tribunal, resultan vinculantes para los Jueces nacionales al constituir una extensión de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, toda vez que en dichos criterios se determina el contenido de los derechos humanos

establecidos en ese tratado. La fuerza vinculante de la jurisprudencia interamericana se desprende del propio mandato establecido en el artículo 1o. constitucional, pues el principio pro persona obliga a los Jueces nacionales a resolver cada caso atendiendo a la interpretación más favorable a la persona. En cumplimiento de este mandato constitucional, los operadores jurídicos deben atender a lo siguiente: (i) cuando el criterio se haya emitido en un caso en el que el Estado Mexicano no haya sido parte, la aplicabilidad del precedente al caso específico debe determinarse con base en la verificación de la existencia de las mismas razones que motivaron el pronunciamiento; (ii) en todos los casos en que sea posible, debe armonizarse la jurisprudencia interamericana con la nacional; y (iii) de ser imposible la armonización, debe aplicarse el criterio que resulte más favorecedor para la protección de los derechos humanos.

SISTEMAS DE FORMACIÓN

Como se dijo con anterioridad, en la actualidad existen tres sistemas de formación de jurisprudencia: por reiteración, por contradicción y por sustitución.

En el ámbito administrativo, la jurisprudencia por reiteración se emite por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (en adelante SCJN), funcionando en Pleno o en Salas, por los tribunales colegiados de circuito, por el Pleno de la Sala Superior del TFJA o por cualquiera de sus Secciones; en tanto que la jurisprudencia por contradicción se emite por el Pleno o las Salas, de la SCJN, los Plenos de Circuito y por el Pleno de la Sala Superior del TFJA.

Mismos sistemas, que se procede a explicar a continuación. Jurisprudencia por reiteración.- Es lo que la doctrina ha denominado como “método tradicional” y se establece cuando se sustenta un mismo criterio en sentencias consecutivas y uniformes, no interrumpidas por otra en contrario, dictadas por el mismo órgano; en el caso del Poder Judicial de la Federación, la Ley de Amparo en vigor exige que se trate de cinco sentencias, que sean resueltas en diferentes sesiones, las

cuales deben ser aprobadas por lo menos por ocho Ministros si se trata del Pleno de la SCJN, por cuatro Ministros en los casos de sus Salas, o por unanimidad de votos de los Magistrados, tratándose de los Tribunales Colegiados de Circuito.

Así también, tanto el Pleno como las Secciones de la Sala Superior del TFJA pueden emitir jurisprudencia por reiteración, pero solamente a través de la aprobación de precedentes, los cuales se conforman de los criterios sustentados en las sentencias pronunciadas por tales órganos, los que constituirán precedente una vez que hayan sido publicados en la Revista de ese tribunal, si las sentencias de las cuales derivan hubieran sido aprobadas por lo menos por ocho magistrados tratándose del Pleno de la Sala Superior o por cuatro, en los casos de sus Secciones. Y para fijar jurisprudencia por reiteración, el Pleno deberá aprobar tres precedentes en el mismo sentido, no interrumpidos por otro en contrario y cinco precedentes tratándose de las Secciones.

Jurisprudencia por contradicción.- Denominado también “método de unificación”, ya que tiene por objeto homologar criterios en pugna, a través de autoridades distintas de aquellas que los dictaron; por lo que en tales casos, la jurisprudencia deriva de una sola resolución que se establece al dilucidar los criterios discrepantes sostenidos entre las salas de la SCJN, entre los Plenos de Circuito, entre los tribunales colegiados de circuito, o entre las Salas Regionales o Secciones de la Sala Superior del TFJA, en los asuntos de su competencia. Y su naturaleza peculiar es que no pone fin a un litigio, sino que sólo decide un conflicto de interpretación y declara un punto de derecho.

Los órganos facultados para emitir jurisprudencia por contradicción en el Poder Judicial de la Federación son la SCJN funcionando en Pleno o en Salas y los Plenos de Circuito; y fuera de éste, el Pleno de la Sala Superior del TFJA; en cuyos casos el órgano correspondiente podrá acoger uno de los criterios discrepantes, sustentar uno diverso, o declarar inexistente o sin materia la contradicción a dirimir.

Sin que sea necesaria votación mínima, pues basta con que dicha resolución se emita por mayoría, quedando legitimados para efectuar la denuncia de las contradicciones de tesis que estimen existentes, los ministros de la Corte, los Plenos de Circuito, los Tribunales Colegiados de Circuito y sus integrantes, los magistrados de los Tribunales Unitarios de Circuito, los jueces de Distrito, el Fiscal General de la República, o las partes en los asuntos que las motivaron.

Solamente en el caso del Pleno de la Sala Superior del TFJA, se tiene la exigencia de un quórum mínimo de siete Magistrados, que igualmente decidirá por mayoría el criterio que debe prevalecer; tales criterios en controversia podrán en este caso ser denunciados ante el Presidente del TFJA por cualquiera de los magistrados que lo componen o por las partes en los juicios en que tales tesis se sustentaron, para que éste a su vez lo ponga en conocimiento del Pleno y este último decida el criterio que debe prevalecer, con carácter de jurisprudencia.

Jurisprudencia por sustitución.- Se establece siempre por parte del mismo órgano que dictó la jurisprudencia cuya sustitución se pretende, a solicitud expresa de otro; teniendo como requisito ineludible, la existencia de un caso concreto en que se hubiera aplicado ese criterio; esto es, que el órgano solicitante haya resuelto un caso sometido a su jurisdicción, con observancia estricta de lo señalado en la jurisprudencia cuya sustitución solicita.

En lo personal esto siempre me ha parecido incongruente, pues lo que se dispone es que, si un tribunal considera que en un determinado caso sometido a su jurisdicción, existe una jurisprudencia que le resulta de aplicación obligatoria, y desde su punto de vista ésta presenta incongruencias, inconsistencias o errores, antes de poder elevar su petición de que dicho criterio sea sustituido expresando las razones que motivan su solicitud, necesariamente debe dirimir en primer término el referido asunto aplicando estrictamente el criterio jurisprudencial en los términos en que se encuentra y sólo posteriormente a ello, será viable que solicite la modificación de la misma.

Lo anterior, ya que si bien es cierto que no en todos los casos la postura de los tribunales solicitantes de la sustitución resulta acertada, la sola posibilidad, por mínima que fuese de que efectivamente tengan la razón, debería permitir en primer lugar elevar la referida petición de sustituir el criterio y una vez dirimido lo acertado o no de tal solicitud, proceder a resolver de conformidad con el criterio jurisprudencial prevaleciente; ya que de la forma en que actualmente está redactada la ley, todos aquellos casos en los cuales si se consideró procedente la solicitud de sustitución, su resultado se encuentra cimentado o descansa en un caso en el cual la justicia no fue impartida de manera correcta. O, dicho en otras palabras, si existe la posibilidad de que una jurisprudencia requiera cambios o modificaciones, no debiera de obligarse a dictar sentencia en ningún asunto con base en la misma, sino hasta que no hubiere sido revisada y se hubiere determinado o no la procedencia de su sustitución o modificación, ya que es preferible una justicia correcta a una justicia pronta.

Resulta ilustrativa la jurisprudencia 1a./J.1/2014 (10a.) de la Primera Sala de la SCJN, que se cita a continuación: MODIFICACIÓN DE JURISPRUDENCIA. PARA QUE PROCEDA ES NECESARIO QUE, PREVIAMENTE A SU SOLICITUD, SE RESUELVA EL CASO CONCRETO CON OBSERVANCIA ESTRICTA DE LO SEÑALADO EN AQUÉLLA.

El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis P. XXXI/92, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo IX, enero de 1992, página 35, de rubro: “JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA. PREVIAMENTE A LA SOLICITUD DE SU MODIFICACIÓN DEBE RESOLVERSE EL CASO CONCRETO QUE LA ORIGINA.”, estableció que mientras no se produzca la resolución con los votos necesarios para interrumpir una jurisprudencia, ésta debe acatarse y aplicarse por los órganos judiciales que se encuentren obligados, lo cual permite sostener que, previamente a elevar al órgano respectivo la solicitud de modificación de la

jurisprudencia que tuviese establecida, debe resolverse el caso concreto que origine la petición aplicándose la tesis jurisprudencial de que se trate. De ahí que para la procedencia de una solicitud de modificación de jurisprudencia, este alto tribunal haya establecido que deben actualizarse los siguientes supuestos: 1) que previamente a la solicitud se resuelva el caso concreto que la origina; y, 2) que se expresen los razonamientos legales en que se apoye la pretensión de su modificación. Ahora bien, en cuanto al primer requisito, esta Primera Sala ha dejado sentado que tal exigencia consiste en que el órgano solicitante haya resuelto el caso concreto con observancia estricta de lo señalado en la jurisprudencia, de la que se pide su modificación, esto es, que se aplique al caso en forma de una subsunción normativa.

La manera en que habrá de solicitarse la referida sustitución es, expresándose en todos los casos las razones del órgano solicitante por las cuales estima que debe efectuarse, pudiendo llevarse a cabo a través de los mecanismos siguientes:

a) A solicitud de cualquier tribunal colegiado de circuito (previa petición de uno de sus integrantes) con motivo de un caso concreto una vez resuelto, para que el Pleno de Circuito al que pertenece sustituya una de las jurisprudencias que por contradicción hubiese dictado, requiriéndose para aprobarlo del voto de las dos terceras partes de los magistrados que integran ese Pleno.

b) Igualmente, cuando por decisión aprobada por la mayoría de sus integrantes, cualquiera de los Plenos de Circuito, previa petición de alguno de los magistrados de los tribunales colegiados de su circuito, con motivo de un caso concreto una vez resuelto, soliciten al pleno de la SCJN, o a la sala correspondiente, que sustituya la jurisprudencia que hubiere establecido; sustitución que requiere la aprobación de cuando menos ocho votos si se trata del pleno o cuatro si es de sala.

c) Y finalmente, cuando por solicitud de cualquiera de las salas de la SCJN, previa petición de alguno de los ministros que las integran e igualmente con motivo de un caso concreto una vez resuelto, eleven la solicitud de sustitución, la cual previamente deberá ser aprobada por la mayoría de los integrantes de la sala solicitante, para que entonces pueda remitirse al Pleno de la Corte, la que será concedida solo si se cuenta con una mayoría de cuando menos ocho votos.

Haciendo la aclaración de que, hasta la fecha, sigue sin permitirse que las partes en los asuntos que las motivaron puedan solicitar la sustitución de una jurisprudencia. Resulta ilustrativa, al respecto, la jurisprudencia 2a./J. 15/2008, proveniente de la Segunda Sala de la SCJN, de contenido siguiente:

JURISPRUDENCIA. LAS PARTES EN EL JUICIO DE AMPARO CARECEN DE LEGITIMACIÓN PARA SOLICITAR LA MODIFICACIÓN DE LA ESTABLECIDA POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 25/90 e interpretar los artículos 192 y 197 de la Ley de Amparo, sostuvo que sólo están legitimados para solicitar la modificación de la jurisprudencia establecida por el Alto Tribunal, funcionando en Pleno o en Salas: a) las propias Salas de la Suprema Corte; b) los Ministros que las integran; c) los Tribunales Colegiados de Circuito; y, d) los Magistrados que los conforman. En esta tesitura, se concluye que las partes en el juicio de amparo carecen de legitimación para solicitar la modificación de la jurisprudencia establecida por el Máximo Tribunal del país, por no ubicarse en alguno de los supuestos precisados.

INVOCACIÓN

La forma de hacer valer un criterio de este tipo para apoyar nuestras consideraciones y conclusiones es otra de las cosas que son diferentes en la actualidad. Esto es, durante la vigencia de la abrogada Ley de Amparo cuando las partes en el juicio citaban una jurisprudencia, debían hacerlo por escrito,

expresando únicamente el número de tesis y órgano jurisdiccional que la integró, así como el rubro y texto de aquélla; aunque justo es reconocer que quizás por excesivo cuidado, por costumbre, o vaya usted a saber la razón, por lo general se agregaban siempre todos los datos de localización, así como los precedentes, sin que ello realmente fuese exigible. Pues de conformidad con el artículo 196 de la abrogada Ley de Amparo, sólo debía cumplirse con lo ya señalado como exigencia, y sólo a la falta de esos requisitos, es que el Tribunal correspondiente, podía válidamente omitir tomarla en cuenta.

No obstante, en la actualidad las condiciones previstas en el artículo 221 de la Ley de Amparo en vigor para la invocación de cualquier tipo de tesis (ya sea aislada o de jurisprudencia), exigen que se expresen los datos de identificación y publicación. Lo que a pesar de su laconismo implica que, actualmente sí nos encontramos obligados a mencionar todos los datos de localización, como son la época, número de registro, instancia, tipo de tesis, fuente, materia, número de tesis y página, los cuales aparecen previamente al rubro y texto de la tesis de que se trate; además de lo anterior, también es menester cumplir el requisito de expresar la fecha de su publicación en el Semanario Judicial de la Federación, la cual por lo general encontraremos al final de la misma.

Lo anterior, porque del Acuerdo General 19/2013 dictado por el Pleno de la SCJN, se advierte que éste último, en sesión privada celebrada el dieciocho de abril de dos mil trece, acordó que el Semanario Judicial de la Federación se publicara permanentemente de manera electrónica, en reemplazo del Sistema de Jurisprudencia y Tesis Aisladas IUS, estableciendo así al Semanario Judicial de la Federación, como un sistema digital de compilación y difusión de las tesis jurisprudenciales y aisladas emitidas por los órganos del Poder Judicial de la Federación; de las ejecutorias correspondientes, así como de los instrumentos normativos emitidos por los órganos del Poder Judicial de la Federación. Y únicamente los viernes se publicarán en el referido Semanario las tesis aisladas y

de jurisprudencia que se hubieren recibido hasta las quince horas del miércoles de esa misma semana.

A partir de lo cual la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación constituye la versión impresa y electrónica de lo difundido en el Semanario Judicial de la Federación, y se publicará con una periodicidad mensual, iniciándose su circulación durante la segunda quincena del mes siguiente al que corresponda, con las secciones que actualmente lo integran.

UTILIZACIÓN

Se utiliza en los juicios, porque nos permite robustecer o demostrar la forma en que debe entenderse o aplicarse una disposición jurídica determinada, para efecto de acreditar los postulados que en apoyo a nuestros argumentos se sostienen.

En ese sentido, al ser la jurisprudencia la interpretación que desentraña el sentido y alcance de un determinado precepto legal, desde siempre se ha estimado su aplicación no sólo a los casos concretos y específicos a que se hace referencia en ellas; sino que también ha sido producto de nuestra evolución jurídica su aplicación incluso de manera analógica, cuando el punto jurídico es exactamente igual en el caso a resolver que el sostenido en la tesis, máxime que las características de la jurisprudencia son su generalidad, abstracción e impersonalidad del criterio jurídico que contiene.

Una situación inherente a este tema y que estimo que no ha sido abordada en su real magnitud, es la invocación de la jurisprudencia por parte del órgano resolutor, no cuando se trata de cuestiones de constitucionalidad, o de aquellas otras sobre las que de oficio deba hacerlo o que se encuentre obligado a pronunciarse independientemente de los argumentos de las partes, tales como la procedencia o la competencia; sino cuando a merced de ellas se dirimen situaciones de mera legalidad, sin que se hubiese invocado la tesis por la parte que con ella se ve

favorecida, ya que en este punto, existe una línea muy fina que separa la indebida suplencia de la queja deficiente, de la resolución imparcial y apegada a derecho.

Sin embargo, llama la atención el contenido del Considerando Tercero dictado por el Pleno de la SCJN, del Acuerdo General 19/2013, que señala:

TERCERO. Con el objeto de lograr una mejor y más eficiente difusión de las tesis jurisprudenciales y aisladas, tomando en cuenta que su fuerza vinculatoria no requiere de su invocación por las partes, dada su trascendencia para garantizar los principios fundamentales de seguridad jurídica y de acceso efectivo a la justicia, y atendiendo a las obligaciones establecidas en el artículo 1o., párrafo tercero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto a promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, se estima conveniente establecer que el Semanario Judicial de la Federación se constituya, únicamente, en un instrumento de sistematización electrónica, en sustitución del Sistema de Jurisprudencia y Tesis Aisladas IUS.

De cuya lectura nítidamente se advierte que, al margen de que las partes hubiesen invocado o no la jurisprudencia aplicable al caso, ésta deberá ser tomada en cuenta por el órgano encargado de emitir resolución, debido a su fuerza vinculatoria, con el fin de garantizar los principios fundamentales de seguridad jurídica y de acceso efectivo a la justicia.

OBLIGATORIEDAD DE LA JURISPRUDENCIA QUE EMITA LA SCJN

Hemos llegado a uno de los puntos que considero más interesantes, el relativo a sobre quiénes pesa la exigencia de respetar la jurisprudencia, lo que se desprende actualmente del artículo 217 de la Ley de Amparo en vigor.

Así pues, tratándose de la que emita la Corte, prácticamente la obligación respectiva no ha variado, excepto por la inclusión de los plenos de circuito entre

los sujetos respectivos, ya que el primer párrafo del numeral en cita prevé que: “La jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en pleno o en salas, es obligatoria para éstas tratándose de la que decrete el pleno, y además para los Plenos de Circuito, los tribunales colegiados y unitarios de circuito, los juzgados de distrito, tribunales militares y judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal, y tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales.”

En este punto quiero mencionar una situación muy importante, que requiere una revisión de sus premisas, me refiero al postulado de que las jurisprudencias no obligan a las autoridades administrativas, tales como el Servicio de Administración Tributaria.

La razón de que tradicionalmente se haya considerado lo anterior, se sustentaba de forma toral en que por una parte el artículo 94 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su octavo párrafo (hoy undécimo), delegara en la Ley, la fijación de los términos en que deba darse su obligatoriedad, remisión que también se tiene en la actualidad. Por lo que, si la Ley de Amparo no establecía dentro del catálogo de los obligados a las autoridades administrativas, entonces se estimaba que no debía considerárseles como obligadas a su acatamiento.

Por parte de quien esto escribe no se ignora que existe un criterio de jurisprudencia 2a./J. 38/2002, dictado por la Segunda Sala de la SCJN, que se pronuncia al respecto y que se procede a transcribir:

“JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES. LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS NO ESTÁN OBLIGADAS A APLICARLA AL CUMPLIR CON LA GARANTÍA DE FUNDAR Y MOTIVAR SUS ACTOS. La obligación de las autoridades administrativas de fundar y motivar sus actos consiste en citar de manera específica la ley exactamente aplicable al caso, así como en expresar las circunstancias especiales, razones particulares o causas

inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto y la adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables y no, en citar también la jurisprudencia respectiva, esto es, la obligación de fundar los actos en la ley, no implica hacerlo en la forma en que haya sido interpretada por los órganos competentes del Poder Judicial de la Federación, dado que la jurisprudencia tiene notables diferencias con la ley y no puede ser equiparable a ésta, principalmente porque la jurisprudencia es obra de los órganos jurisdiccionales y la ley del órgano legislativo, es decir, la jurisprudencia no es una norma general y sólo se aplica a casos particulares, conforme al principio de relatividad de las sentencias que rige al juicio de garantías, por lo que resulta erróneo sostener que los actos de las autoridades administrativas sean violatorios del artículo16 constitucional por no apoyarse en la jurisprudencia que declare la inconstitucionalidad de una ley, habida cuenta que por remisión del octavo párrafo del artículo 94 de la Constitución Federal, los preceptos 192 y 193 de la Ley de Amparo, establecen con precisión que la jurisprudencia obliga solamente a los órganos jurisdiccionales."

No obstante, desde mi punto de vista ya no puede seguir considerándose de esa forma, porque el contenido de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a partir de las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, exigen una interpretación distinta, sobre todo por lo dispuesto en los tres primeros párrafos de su artículo primero, de contenido siguiente:

Art. 1o.- En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

De su lectura, se advierte, en primer lugar, que los derechos humanos de los que gozarán todas las personas en el territorio nacional no solo son aquellos que se encuentren inmersos en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, sino también los derechos humanos reconocidos en esa Constitución.

Así también, que todas las personas gozarán de las garantías existentes para proteger esos derechos humanos, estipulándose específicamente que, con respecto a las garantías establecidas para proteger los derechos humanos, su ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esa Constitución establece.

Que cuando deba de interpretarse una norma que contenga un derecho humano, se hará favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia. Y finalmente, que todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación entre otras, de respetar, proteger y garantizar los derechos humanos.

En tanto que, el segundo párrafo del artículo 29 Constitucional reformado en esa misma fecha, dispone cuales son los derechos humanos reconocidos en nuestro Pacto Federal:

En los decretos que se expidan, no podrá restringirse ni suspenderse el ejercicio de los derechos a la no discriminación, al reconocimiento de la personalidad jurídica, a la vida, a la integridad personal, a la protección a la familia, al nombre, a la nacionalidad; los derechos de la niñez; los derechos políticos; las libertades de pensamiento, conciencia y de profesar creencia religiosa alguna; el principio de legalidad y retroactividad; la prohibición de la pena de muerte; la prohibición de la esclavitud y la servidumbre; la prohibición de la desaparición forzada y la tortura; ni las garantías judiciales indispensables para la protección de tales derechos.

Entre los que destaca de manera especial el principio de legalidad, como un derecho humano reconocido por nuestra Constitución, que de acuerdo a lo que dispone el artículo primero constitucional, no solo deben interpretarse favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia; sino que además todas las autoridades en el ámbito de sus competencias tienen la obligación de respetar, proteger y garantizar ese principio de legalidad, sin que se exima de ello a las autoridades administrativas.

En ese contexto si el principio de legalidad se expresa en el axioma de que las autoridades sólo pueden hacer aquello que las leyes expresamente les permiten, obligándolas a fundar y motivar debidamente sus actos, es evidente que la inobservancia de la jurisprudencia implica desentenderse de la interpretación de la Ley, por lo que no puede tenerse por cumplida la obligación constitucional de las autoridades administrativas y/o fiscales, de respetar proteger y garantizar el principio de legalidad, si soslayan el cumplimiento de la jurisprudencia; pues al margen de que la Ley de Amparo no les imponga expresamente el deber de respetar la jurisprudencia, no puede ignorarse la obligación que de suyo, el constituyente les impone.

OBLIGATORIEDAD DE LA JURISPRUDENCIA DICTADA POR LOS TRIBUNALES COLEGIADOS Y LOS PLENOS DE CIRCUITO

Quise hacer la separación anteriormente señalada debido a que constituye una cuestión toral, que ha sido dejada de lado, o en muchas ocasiones no considerada, porque se sigue actuando por la fuerza de la costumbre, me explico.

En la abrogada Ley de Amparo , lo previo se encontraba regulado en su artículo 193, de contenido siguiente:

ARTICULO 193.- La jurisprudencia que establezca cada uno de los Tribunales Colegiados de Circuito es obligatoria para los tribunales unitarios, los juzgados de Distrito, los tribunales militares y judiciales del fuero común de los Estados y del Distrito Federal, y los tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales.

Al tenor de lo cual la jurisprudencia emitida por los tribunales colegiados de circuito resultaba obligatoria para los órganos allí nombrados: tribunales unitarios, juzgados de Distrito, tribunales militares y judiciales del fuero común de los Estados y del Distrito Federal, y tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales, sin que hubiese restricción de ningún tipo; de tal suerte, que una jurisprudencia proveniente de un colegiado digamos por ejemplo del estado de Sonora que corresponde al Quinto Circuito, sin ningún problema podía ser invocada en un juicio contencioso administrativo federal (o juicio de nulidad) radicado en la Sala Regional Peninsular del TFJA, al margen de que ésta última se encontrare ubicada en el área correspondiente al Décimo Cuarto Circuito judicial federal.

Ello, porque para efecto de apoyarnos en criterios jurisprudenciales únicamente nos deteníamos a considerar la jerarquía de su emisor, sin la cortapisa de la competencia territorial.

Pero esto dejó de ser jurídicamente correcto cuando entró en vigor la actual Ley de Amparo, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de abril de 2013, debido a que la impartición de justicia tomó un cariz de regionalidad con la puesta en marcha de los Plenos de Circuito. Lo que se corrobora al tenor de lo dispuesto en el segundo y tercer párrafos del artículo 217 de la Ley de Amparo en vigor, de contenido siguiente:

La jurisprudencia que establezcan los Plenos de Circuito es obligatoria para los tribunales colegiados y unitarios de circuito, los juzgados de distrito, tribunales militares y judiciales del orden común de las entidades federativas y tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales que se ubiquen dentro del circuito correspondiente.

La jurisprudencia que establezcan los tribunales colegiados de circuito es obligatoria para los órganos mencionados en el párrafo anterior, con excepción de los Plenos de Circuito y de los demás tribunales colegiados de circuito.

Conforme a lo cual, en la actualidad los tribunales administrativos federales, como lo es el TFJA, a través de sus diversas Salas localizadas a todo lo largo y ancho del territorio nacional, si bien están obligadas a acatar la jurisprudencia que establezcan los Plenos de Circuito y los Tribunales Colegiados de Circuito, esto será únicamente de aquellos que se encuentren en el Circuito Judicial Federal que les corresponda.

De tal suerte que ahora se vuelve de suma trascendencia la ubicación geográfica de los colegiados que emitan una jurisprudencia, con relación a la del órgano a cuya jurisdicción se está sometido, pues en base a esto, se determina la obligación o no, de regirse bajo la jurisprudencia que hubiese establecido el pleno de circuito o el tribunal colegiado de circuito respectivo. Lo que implica que estamos en los albores de la justicia regional, con toda la carga que ello conlleva; de forma tal, que ya no sólo obra en nuestra contra el grado de pobreza,

marginación y falta de oportunidades de la zona en que hayamos decidido establecer nuestro domicilio, sino que también hay que resignarse a los criterios judiciales del sitio en que nos tocó vivir.

OBLIGATORIEDAD DE LA JURISPRUDENCIA DEL TFJA.

Finalmente, es de aceptar que, respecto a las jurisprudencias que emanan de la Sala Superior del TFJA actuando en pleno o a través de sus secciones, su obligatoriedad es un tanto más laxa, por así decirlo. Por una parte, porque si bien de conformidad con el primer párrafo del artículo 79, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, las Salas del Tribunal están obligadas a aplicar la jurisprudencia dictada por el Tribunal, también se regula como salvedad o caso de excepción, el que tales jurisprudencias contravengan las del Poder Judicial Federal, lo que las coloca en una jerarquía inferior.

Y, por otra parte, porque de acuerdo al texto del artículo 78 de esa misma ley, opera la suspensión de una jurisprudencia de ese tribunal, cuando el Pleno de la Sala Superior, al emitir una sentencia o resolver una contradicción, lo haga en sentido contrario al dispuesto en la jurisprudencia de mérito, con la única condición de que se publique esa suspensión en la revista del TFJA.

En tanto que las Secciones de la Sala Superior pueden apartarse de su jurisprudencia, siempre que la sentencia se apruebe por lo menos por cuatro magistrados integrantes de la Sección, expresando (allí sí), las razones por las que se apartan y enviando al presidente del Tribunal copia de la misma, para que lo haga del conocimiento del Pleno y éste determine si procede que se suspenda o no su aplicación.

Mientras que los magistrados de la Sala Superior podrán proponer al Pleno que suspenda su jurisprudencia, cuando haya razones fundadas que lo justifiquen. Al igual que podrán hacerlo las salas regionales, expresando al presidente del

Tribunal los razonamientos que sustenten la propuesta, a fin de que éste la someta a la consideración del Pleno.

Haciendo notar que la suspensión de una jurisprudencia termina cuando se reitere el criterio en tres precedentes de Pleno o cinco de Sección, salvo que el origen de la suspensión sea una jurisprudencia en contrario del Poder Judicial Federal y éste la cambie. En este caso, el presidente del Tribunal lo informará al Pleno para que éste ordene su publicación.

Sin dejar de observar que, en el caso de los precedentes sustentados por el Pleno o las Secciones de la Sala Superior de ese Tribunal, aunque no constituyan jurisprudencia, no debiera resultar fácil para las Salas Regionales apartarse de los criterios así enunciados, pues la ley les impone la obligación de fundar y motivar el porqué lo hacen, además de enviar una copia de lo resuelto, al presidente del Tribunal. Lo que, dicho sea de paso, jamás he visto que se cumpla.

Así pues, antes de concluir conviene precisar dos cuestiones: la primera es que, para que pueda darse efectivamente la obligatoriedad de aplicar la jurisprudencia por parte del Tribunal que deba emitir la decisión, además de cumplir con las características ya enunciadas, resulta imprescindible citar los datos que identifican a esa tesis, pues no es suficiente que el quejoso exprese que el criterio sustentado por la autoridad responsable esté en contradicción con la jurisprudencia, siendo menester que proporcione los datos necesarios para su identificación, como son el número asignado, el rubro y texto, etcétera, ya que de no cumplirse con ello, la afirmación por sí sola es inatendible; la segunda cuestión consiste en que es importante tener siempre presente la jerarquía normativa de las jurisprudencias, de acuerdo al órgano de emisión.

MOMENTO A PARTIR DEL QUE SE CONSIDERA OBLIGATORIA

Al respecto tenemos que ni la Ley de Amparo, ni la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo disponen el momento exacto a partir del cual se considera obligatoria la jurisprudencia dictada por los órganos competentes, sin embargo, nos permiten conocer las directrices que nos lleven a determinar cuál es ese momento.

Respecto a las jurisprudencias dictadas por el TFJA, el artículo 24 de su reglamento interior prevé que será obligatoria a partir de su publicación en la Revista de dicho Tribunal:

Artículo 24.- La jurisprudencia emitida por el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior o por las Secciones es obligatoria para las Salas del Tribunal, de conformidad con lo dispuesto por la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, a partir de la fecha de su publicación en la Revista del Tribunal, por lo que deberán aplicarla en los asuntos de su competencia, siendo responsabilidad de los Magistrados que las integran velar por su cumplimiento.

Los precedentes del Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior o de las Secciones surtirán sus efectos desde la fecha antes referida.

Se considerará como fecha de publicación de la Revista, el día en que se incorpore a la página electrónica del Tribunal, debiendo señalarse en la carátula, la fecha, el periodo al que corresponde y las páginas que comprende.

El Tribunal llevará un archivo electrónico especial, en el que conservará las publicaciones atrasadas de la Revista.

Mientras que, tratándose de la jurisprudencia dictada por el Poder Judicial Federal, se ha determinado a través de la jurisprudencia 2a./J. 139/2015 (10a.) establecida

por la Segunda Sala de la SCJN, que será de aplicación obligatoria a partir del lunes hábil siguiente al día en que la tesis respectiva sea ingresada al Semanario Judicial de la Federación, en la inteligencia de que, si el lunes respectivo es inhábil, será de aplicación obligatoria a partir del día hábil siguiente:

Tesis 2a./J. 139/2015 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, libro 25, tomo I, diciembre de 2015, p. 391, registro 2010625. (TMX 1091857).

JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. LA OBLIGATORIEDAD DE SU APLICACIÓN, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 217 DE LA LEY DE AMPARO, SURGE A PARTIR DE SU PUBLICACIÓN EN EL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. El análisis sistemático e integrador de los artículos 94 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 215 a 230 de la Ley de Amparo, 178 y 179 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, así como del Acuerdo General 19/2013 (*) del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, permite establecer que la jurisprudencia es de aplicación obligatoria a partir del lunes hábil siguiente al día en que la tesis respectiva sea ingresada al Semanario Judicial de la Federación, en la inteligencia de que si el lunes respectivo es inhábil, será de aplicación obligatoria a partir del día hábil siguiente. Tal conclusión atiende a un principio de certeza y seguridad jurídica en tanto reconoce que es hasta la publicación de la jurisprudencia en dicho medio, cuando se tiene un grado de certeza aceptable respecto a su existencia. Lo anterior, sin menoscabo de que las partes puedan invocarla tomando en cuenta lo previsto en la parte final del artículo 221 de la Ley de Amparo, hipótesis ante la cual el tribunal de amparo deberá verificar su existencia y a partir de ello, bajo los principios de buena fe y confianza legítima, ponderar su aplicación, caso por caso, atendiendo a las características particulares del asunto y tomando en cuenta que la fuerza normativa de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación proviene de la autoridad otorgada por el Constituyente al máximo y último intérprete de la Constitución.

Y la otra situación que se debe considerar en este punto, es que nuevamente se reinstaura el criterio de que la simple cita de una jurisprudencia obliga al órgano resolutor a tomarla en consideración y razonar sobre su aplicabilidad o no al caso concreto sometido a su jurisdicción, independientemente de la falta de razonamientos al respecto por parte del quejoso. Me refiero específicamente a la jurisprudencia 2a./J. 32/2018 (10a.), también de la Segunda Sala de la SCJN, la que para su mejor apreciación se transcribe a continuación:

TESIS DE JURISPRUDENCIA, AISLADAS O PRECEDENTES INVOCADOS EN LA DEMANDA DE AMPARO. CORRESPONDE AL ÓRGANO JURISDICCIONAL PRONUNCIARSE SOBRE SU APLICABILIDAD AL CASO CONCRETO, AL MARGEN DE QUE EL QUEJOSO EXPRESE O NO RAZONAMIENTOS QUE JUSTIFIQUEN SU APLICACIÓN. El artículo 221 de la Ley de Amparo establece que cuando las partes invoquen tesis de jurisprudencia o precedentes expresarán los datos de identificación y publicación, y de no haber sido publicadas, bastará que se acompañen copias certificadas de las resoluciones correspondientes. Así, cuando el quejoso transcribe en su demanda de amparo una tesis de jurisprudencia, implícitamente puede considerarse que pretende que el órgano jurisdiccional la aplique al caso concreto, por lo que éste debe verificar su existencia y determinar si es aplicable, supuesto en el cual, ha de resolver el asunto sometido a su jurisdicción conforme a ella, y si se trata de una tesis aislada o de algún precedente que no le resulte obligatorio, precisar si se acoge al criterio referido o externar las razones por las cuales se separa de él, independientemente de que el quejoso hubiere razonado su aplicabilidad al caso concreto; de modo que no puede declararse inoperante un concepto de violación ante la falta de justificación de los motivos por los cuales el quejoso considera que la tesis de jurisprudencia, aislada o precedente es aplicable.

Aunque a título personal no estimo que sea recomendable por una parte citar un cúmulo de jurisprudencias esperando que a través de las mismas se dicte una resolución favorable a nuestros intereses sin expresar las razones por las cuales

éstas resultan aplicables justamente al caso concreto; pues tal manera de proceder, al igual que la cita indiscriminada de jurisprudencias incluso de forma innecesaria, no habla bien del quehacer profesional y la propiedad con que debe desempeñarse todo litigante.

IRRETROACTIVIDAD DE LA JURISPRUDENCIA

Finalmente hemos llegado al tema de la irretroactividad, que se desprende del contenido del último párrafo del artículo 217 de la Ley de Amparo que dice: “La jurisprudencia en ningún caso tendrá efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.”

Porción normativa breve pero trascendente, pues desde su emisión dio lugar a preguntarse cuándo debía estimarse la existencia de una aplicación retroactiva; cómo debía considerarse dicha hipótesis, esto es, si debía hacerse o no de la misma forma que el principio de irretroactividad de las leyes; también si la prohibición de que la aplicación retroactiva obrara en perjuicio de persona alguna incluía o no a las autoridades; y de ser así, en qué casos, por ejemplo, cuando obraban en defensa de sus actuaciones como autoridades o cuando lo hacían en defensa de sus derechos.

Desde siempre ha sido un punto controvertido si la aplicación de la jurisprudencia respecto a hechos acaecidos antes de su emisión, violenta o no el principio de irretroactividad de la ley, tutelado en el artículo 14 de la Constitución Federal; sobre todo por el reconocimiento expreso y reiterado de que al sentar jurisprudencia, los órganos facultados para establecerla no sólo interpretan la ley y estudian los aspectos que el legislador no precisó, sino que integran a la norma los alcances que, sin estar contemplados claramente en ella, se producen en una determinada situación; pues aunque no constituyen una norma jurídica en ocasiones llenan sus lagunas, creando en casos excepcionales normas jurídicas individualizadas, de acuerdo a los principios generales del derecho. Sin embargo,

a pesar de todo ello siempre se ha estimado que, al aplicarse, no se viola el principio de irretroactividad, consagrado en el artículo 14 constitucional; como se aprecia en la jurisprudencia P./J.145/2000, dictada por el Pleno de la SCJN y que se procede a citar a continuación:

JURISPRUDENCIA. SU APLICACIÓN NO VIOLA LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY. La Suprema Corte de Justicia de la Nación y los Tribunales Colegiados de Circuito, al sentar jurisprudencia, no sólo interpretan la ley y estudian los aspectos que el legislador no precisó, sino que integran a la norma los alcances que, sin estar contemplados claramente en ella, se producen en una determinada situación; sin embargo, esta "conformación o integración judicial" no constituye una norma jurídica de carácter general, aunque en ocasiones llene las lagunas de ésta, fundándose para ello, no en el arbitrio del Juez, sino en el espíritu de otras disposiciones legales, que estructuran (como unidad) situaciones jurídicas, creando en casos excepcionales normas jurídicas individualizadas, de acuerdo a los principios generales del derecho, de conformidad con lo previsto en el último párrafo del artículo 14 constitucional; tal y como se reconoce en el artículo 94, párrafo sexto, de la Constitución Federal, así como en los numerales 192 y 197 de la Ley de Amparo, en los que se contempla a la interpretación de las normas como materia de la jurisprudencia. Ahora bien, tomando en consideración que la jurisprudencia es la interpretación que los referidos tribunales hacen de la ley, y que aquélla no constituye una norma jurídica nueva equiparable a la ley, ya que no cumple con las características de generalidad, obligatoriedad y abstracción, es inconcuso que al aplicarse, no viola el principio de irretroactividad, consagrado en el artículo 14 constitucional.

Quizás si la jurisprudencia que emite el Poder Judicial de la Federación efectivamente y en todos los casos se encontrara limitada por la propia ley y su integración siempre fuese coherente con la misma, no tendría sentido seguir abundando en este punto; sin embargo, evidentemente no siempre es así, pues

existen casos en los que se advierte de forma evidente, que la jurisprudencia fue emitida contrariando la letra misma de la ley.

Tal es el caso por ejemplo, de la jurisprudencia 2a./J.173/201310 (10a.) de la Segunda Sala de la SCJN, en la que se resuelve que, a pesar de que el tercer párrafo del artículo 34 de la Ley de Amparo dispone expresa y literalmente que en los juicios de amparo directo que se interpongan en contra de tribunales federales de lo contencioso administrativo, o sea el TFJA, el competente será el tribunal colegiado de circuito que tenga jurisdicción en donde el acto reclamado deba tener ejecución, trate de ejecutarse, se esté ejecutando o se haya ejecutado; la jurisprudencia en comento determina que la competencia debe fijarse atendiendo al domicilio de la autoridad que emitió la sentencia definitiva, porque la regla especial de competencia que prevé ese artículo el 34, no es acorde con la naturaleza del juicio de amparo directo.

O aquella otra jurisprudencia tan controvertida 2a./J. 73/2013 igualmente de la Segunda Sala de la SCJN, en la que se niega a los contribuyentes la oportunidad de ofrecer pruebas en el juicio contencioso administrativo federal que se siga ante el TFJA, debiéndose estar únicamente a aquellas que hubiese ofrecido en el procedimiento administrativo de origen (auditoría) o en el recurso administrativo respectivo, el cual dicho sea de paso ni siquiera es obligatorio, sino de carácter optativo; en abierta transgresión a los principios constitucionales de defensa y debido proceso, así como el derecho de acceso a la justicia y el derecho a una tutela judicial efectiva, previstos en los artículos 14, 16 y 17 de la Constitución federal, pues no basta conceder al afectado la oportunidad de ser oído, sino que es indispensable que se le permita rendir pruebas en defensa de sus intereses, ya que de impedirse el derecho de hacerlo, dichas garantías carecerían de sentido.

Además de que dicho criterio emana de una interpretación del artículo primero de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo que ni por asomo se advierte de su texto; y sin embargo resulta contraria al texto mismo de esa ley,

previsto en el segundo párrafo del artículo 42, o la potestad del Magistrado instructor prevista en el artículo 41; sin dejar de considerar que los artículos 14, 15, 20 y 21 de esa misma Ley, establecen la obligación del demandante y del demandado de indicar en sus respectivos escritos, las pruebas que ofrecen, así como la obligación de anexarlas.

O bien, el ejemplo más reciente de lo anterior se tiene en la jurisprudencia 2a./J. 161/2019 (10a.), igualmente de la misma Segunda Sala de la SCJN, en la que se exige que los documentos privados que se presentan a la autoridad fiscal como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, que los contribuyentes tienen el deber de conservar para demostrar la adquisición de un bien o la realización de un contrato u operación que incida en sus actividades fiscales, deban contar con fecha cierta; a pesar de reconocer expresa y textualmente que la legislación fiscal no lo exige expresamente, criterio que además es contrario no sólo a la naturaleza misma del derecho fiscal, sino también a la propia naturaleza de la connotación jurídica “fecha cierta” que deriva del derecho civil, aplicable sólo a derechos reales y no a los derechos personales, en que el acreedor no tiene un derecho real sobre un bien específico para cobrarse el adeudo, sino sólo tiene un derecho personal en contra de su deudor, del cual este responderá con los bienes de que sea titular y que, en su caso, tenga disponibles.

Por todo ello, quizás en el futuro vuelva a ser motivo de análisis si la aplicación de una jurisprudencia tuvo o no un efecto retroactivo en perjuicio de una persona determinada, y ello permita analizar las cosas desde un enfoque distinto al que priva en la actualidad respecto a la naturaleza y aplicación de éstos criterios obligatorios; con la esperanza de que lleve a la Corte a modificar sus criterios; pues en nuestra realidad actual, debido a que en su mayoría éstas rebasan el marco del mero ejercicio interpretativo, se impone un cambio de razonamiento, o por lo menos una atemperación del mismo, merced al estudio real y puntual de las

consecuencias de rebasar de manera tan evidente la ley que tan solo debieran interpretar.

CUANDO SE CONSIDERA APLICACIÓN RETROACTIVA

Por lo pronto, el mismo precepto normativo a que nos hemos venido refiriendo, esto es, el último párrafo del artículo 217 de la Ley de Amparo , ha dado lugar a múltiples conflictos de interpretación sobre todo en el ámbito administrativo, en que las partes en el juicio no sólo tienen intereses encontrados, lo que de suyo es el sustento de cualquier litigio; sino que en esos casos, las disposiciones que rigen las actuaciones y obligaciones de éstas, con base en las cuales se suscitaron los hechos que originan el juicio contencioso administrativo no son las mismas, y por ende, hubo innumerables casos en los que se alegó por parte de la autoridad que la aplicación de una jurisprudencia emitida posteriormente a los hechos tenía efecto retroactivo en su perjuicio; lo que a su vez trajo de nueva cuenta a la mesa de debate cuestiones que no terminan de ser entendidas o sobre las que privan arraigados mitos fiscales, tales como el concepto de “perjuicio” para una autoridad administrativa, por situaciones que en estricto derecho no se causan, puesto que en la mayoría de los casos no existe una afectación real al patrimonio de la Hacienda Pública, sino a sus expectativas de patrimonio, situaciones distintas y distantes, sobre las que aún hay mucha tinta que gastar.

Sin embargo, ha quedado definido que, para que pueda estimarse la aplicación retroactiva de la jurisprudencia, debe existir un criterio jurisprudencial previo que interprete la misma hipótesis jurídica que la nueva jurisprudencia, ya que sólo en ese supuesto los órganos jurisdiccionales están obligados a resolver un caso conforme al criterio anterior y eso sólo acontece cuando:

1. Al inicio de un juicio o procedimiento existe una jurisprudencia aplicable directamente a alguna de las cuestiones jurídicas relevantes para la interposición, tramitación, desarrollo y resolución del asunto jurisdiccional;

2. Antes de emitir la resolución jurisdiccional respectiva, se emite una jurisprudencia que supera, modifica o abandona ese entendimiento del sistema jurídico; y
3. La aplicación del nuevo criterio jurisprudencial impacta de manera directa la seguridad jurídica de los justiciables.

Por lo que la aplicación de un criterio jurisprudencial a un caso determinado ocurrido con anterioridad a su emisión o vigencia no implica imprimirle efectos retroactivos a la jurisprudencia, aun cuando este criterio se aplique a hechos pasados dentro de una secuela procesal, si no existe un criterio jurisprudencial previo que haya actualizado sus supuestos y que, por ende, obligue a resolver en determinado sentido.

Asertos que se derivan del contenido de las tesis de jurisprudencia 2a./J. 199/2016 (10a.) y P./J. 2/2018 (10a.), dictadas por la Segunda Sala y el Pleno de la SCJN respectivamente, cuyo contenido literal es del tenor siguiente:

JURISPRUDENCIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE AQUÉLLA TUTELADO EN EL ARTÍCULO 217, PÁRRAFO ÚLTIMO, DE LA LEY DE AMPARO. De acuerdo al citado principio, la jurisprudencia puede aplicarse a los actos o hechos jurídicos ocurridos con anterioridad a que cobre vigencia, siempre y cuando ello no conlleve un efecto retroactivo en perjuicio de las personas, como acontece cuando: (I) al inicio de un juicio o procedimiento existe una jurisprudencia aplicable directamente a alguna de las cuestiones jurídicas relevantes para la interposición, tramitación, desarrollo y resolución del asunto jurisdiccional; (II) antes de emitir la resolución jurisdiccional respectiva, se emite una jurisprudencia que supera, modifica o abandona ese entendimiento del sistema jurídico; y (III) la aplicación del nuevo criterio jurisprudencial impacta de manera directa la seguridad jurídica de los justiciables. De ahí que si el gobernado orientó su proceder jurídico o estrategia legal conforme a una jurisprudencia anterior, siguiendo los lineamientos expresamente establecidos en ésta –ya sea

para acceder a una instancia jurisdiccional, para plantear y acreditar sus pretensiones, excepciones o defensas o, en general, para llevar a cabo alguna actuación jurídica-, no es dable que la sustitución o modificación de ese criterio jurisprudencial afecte situaciones legales definidas, pues ello conllevaría corromper la seguridad jurídica del justiciable, así como la igualdad en el tratamiento jurisdiccional de las mismas situaciones y casos, con lo cual, se transgrediría el principio de irretroactividad tutelado en el artículo 217, párrafo último, de la Ley de Amparo.

JURISPRUDENCIA. NO SE ACTUALIZAN EFECTOS RETROACTIVOS RESPECTO DE LA TESIS 1a./J. 97/2013 (10a.) EMITIDA POR LA PRIMERA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, AL NO EXISTIR UNA JURISPRUDENCIA PREVIA. Conforme al artículo 217, último párrafo, de la Ley de Amparo, la jurisprudencia en ningún caso tendrá efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, lo que presupone la existencia de un criterio jurisprudencial previo que interprete la misma hipótesis jurídica que la nueva jurisprudencia, pues sólo en ese supuesto los órganos jurisdiccionales están obligados a resolver un caso conforme al criterio anterior; de ahí que ante la falta de jurisprudencia previa, el juzgador puede hacer uso de su autonomía interpretativa.

Así, la aplicación en el juicio de la jurisprudencia 1a./J. 97/2013 (10a.), emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de título y subtítulo: “AMPARO DIRECTO EN MATERIA MERCANTIL. EL AUTORIZADO POR LAS PARTES EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 1069, PÁRRAFO TERCERO, DEL CÓDIGO DE COMERCIO, NO ESTÁ FACULTADO PARA PROMOVER AQUEL JUICIO A NOMBRE DE SU AUTORIZANTE.”, al tenor de la cual el autorizado por las partes en un juicio mercantil no está facultado para promover el juicio de amparo directo a nombre de su autorizante, no tiene efectos retroactivos en perjuicio de persona alguna, ya que no existía una jurisprudencia previa que interpretara o definiera esa hipótesis específica, sino una práctica judicial reiterada

por un determinado tribunal que, incluso, podría ser distinta a la que adoptara otro tribunal en casos similares. Además, el hecho de que se admita una demanda de amparo directo, promovida por el autorizado en términos del artículo 1069, tercer párrafo, del Código de Comercio, y este proveído no se haya impugnado, dando lugar a que ello no se resuelva en definitiva, genera que esta determinación siga sub júdice hasta que el órgano jurisdiccional de amparo dicte su sentencia, por lo que la aplicación del referido criterio jurisprudencial en ésta, no implica imprimirle efectos retroactivos, aun cuando este criterio se aplique a hechos pasados dentro de una secuela procesal, ya que no existe un criterio jurisprudencial previo que haya actualizado sus supuestos y que, por ende, lo obligue a resolver en determinado sentido, ni tampoco una determinación jurisdiccional previa dentro del proceso que no pueda ser revisada por resultarle vinculante.

Y finalmente la duda de cómo debía entenderse el concepto “persona” inmerso en el último párrafo del artículo 217 de la Ley de Amparo que dice: “La jurisprudencia en ningún caso tendrá efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.”

Ha quedado resuelto que el término “persona” es empleado para hacer referencia a personas físicas y morales que sufren una afectación en sus derechos fundamentales, sin embargo, respecto de las personas morales oficiales, habrá que realizar una distinción: cuando comparecen al juicio correspondiente en su calidad de autoridades, y aquellos supuestos en los que no lo hacen; pues cuando las personas morales oficiales comparecen en su calidad de autoridades, para la defensa de los actos que han emitido bajo tal naturaleza (a manera de ejemplo, cuando comparecen como autoridades responsables en el juicio de amparo), no podrán encuadrar en el supuesto contenido en el último párrafo del artículo 217 de la Ley de Amparo.

Sin embargo, cuando una persona moral oficial comparezca en un procedimiento determinado, pero no para la defensa de un acto emitido en su calidad de autoridad, sino para la defensa de otro tipo de interés (por ejemplo, cuando

comparezca en calidad de patrón), entonces la jurisprudencia no podrá tener efectos retroactivos en su perjuicio, pues ello implicaría una desigualdad procesal en aquellos casos en los que los órganos del Estado no comparecen como autoridades, sino en un plano de igualdad con algún particular. Lo cual quedó plasmado en el texto de la jurisprudencia 2a./J. 128/2016(10a.) de la Segunda Sala de la SCJN, de contenido siguiente:

JURISPRUDENCIA. CONTENIDO Y ALCANCES DE LA EXPRESIÓN "PERSONA ALGUNA" PREVISTA EN EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 217 DE LA LEY DE AMPARO. La porción normativa referida, al establecer que la jurisprudencia en ningún caso tendrá efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna impone al juzgador una serie de exigencias, pues en primer término deberá cerciorarse de que en un caso concreto existe un problema de retroactividad en relación con un criterio jurisprudencial y, en ese escenario, respecto de las personas físicas y morales siempre se actualizará la prohibición contenida en la Ley de Amparo, al encuadrar en la expresión "persona alguna". Sin embargo, cuando se trate de una persona moral oficial, el juzgador tendrá que analizar la naturaleza del asunto y el carácter con el que ésta comparece, pues si lo hace para defender un acto de autoridad, entonces no encuadrará en la prohibición aludida, pero sí lo hará cuando comparezca a defender un interés de otra naturaleza, como patrimonial, patronal o contractual, entre otros.

Es verdad que el tema no es sencillo y admito que, si bien guarda cierto grado de complejidad, también es de reconocer su importancia y por tanto, la necesidad de su correcto manejo. Así pues, en verdad espero que el presente ejercicio reflexivo les sea de algún provecho; y como siempre, me despido dejándoles el siguiente pensamiento: Cada mirada, al igual que cada acción, no sólo modifica la perspectiva, sino que incluso cambia el objeto; porque nada permanece inalterable en el espacio tiempo, excepto el permanente cambio, como única constante del universo.

M.J.A.

TÍTULO SEGUNDO

MARVIN ALFREDO GÓMEZ RUIZ

Capítulo I.

OBLIGACIÓN DE LAS AUTORIDADES DE FISCALIZAR A PETICIÓN DEL CONTRIBUYENTE. IMPORTANCIA Y NULIDAD POR DESVÍO DE PODER

La política fiscal tributaria empleada desde hace algunos años por los Gobiernos Federales en México es incorrecta. Se premia (y castiga) a los funcionarios públicos encargados de la administración tributaria con base en metas frías de fiscalización y recaudación: si el auditor no cumple con esa meta predeterminada se le considera incompetente o corrupto, esta premisa ideológica genera una problemática gravosa que finalmente culmina en un círculo vicioso: ante la duda en si un contribuyente debe o no impuestos, la aplicación e interpretación de las normas por parte del verificador hacendario sólo puede tener un sentido: recaudar, pues dicho verificador no querrá verse ni incompetente ni corrupto al momento de ser evaluado, sin que importe mucho o poco si el contribuyente actuó de buena fe, nunca obtuvo el ingreso o utilidad real presumido por el auditor o la autoridad no le facilita los medios de probatorios para acreditar que en efecto nunca generó la omisión de los tributos que le está siendo imputada.

A su vez, ante la determinación de un crédito fiscal por parte de la autoridad, en casos en donde el contribuyente tiene la idea de que no incumplió con sus impuestos, termina generando en él un sentimiento de frustración e injusticia revanchista: “Si pagando lo que debo, de cualquier forma me determinaron un adeudo, a la que sigue mejor dejo de pagar lo que debo, si finalmente el resultado será el mismo”.

En otras palabras, en nuestro país, cuando el párrafo primero del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF), establece que:

Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o

los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para: (…).

Lo que la autoridad lee es: Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de "recaudar" de los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros…estarán facultadas para…

Porque lo cierto es que, cuando dicho numeral transcrito hace alusión al ejercicio de las facultades de comprobación (que, como su nombre lo indica, son con la finalidad de comprobar), implica el hecho de que al momento de fiscalizar la autoridad debe tener una postura objetiva, imparcial y con miras en determinar lo que corresponda, en una auténtica comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, que evidentemente pugna con el actual criterio recaudatorio que desde luego no parte de esa objetividad.

Para aclarar este punto y sus consecuencias jurídicas, conviene detenernos un momento para recordar que la naturaleza del derecho tributario "tiene un reflejo en la naturaleza inquisitiva del procedimiento a través del cual la Administración tributaria aplica los tributos".

Esto significa, que el derecho tributario en gran medida comparte de los principios del derecho penal en cuanto a la función investigadora -en este último caso de delitos, y en aquél, de contribuciones omitidas-.

Es por ello que Rodriguez-Bereijo advierte que:

Por lo que respecta a la introducción de los hechos, ocurre análogamente al proceso penal, que en aras del interés público y como parte integrante de él, se atribuye a unos sujetos fundamentalmente los miembros del Cuerpo de Inspección, el deber de recoger y buscar los elementos de convicción. Se les

impone así, un deber de investigar todos aquellos hechos que aparentemente revistan trascendencia a efectos tributarios y de reconstruir la verdad del relato fáctico del que hayan tenido conocimiento.

Se dice, por ello, que en relación con la aportación y comprobación de hechos el principio que rige el procedimiento de aplicación de los tributos es la investigación de oficio, en contra postura al de aportación de parte como ocurren en el proceso civil. […]

De este modo, prueba –en el derecho tributario no se hace depender fundamentalmente de que las partes alcen o no una carga, sino que un interés público prevalente legitima ese deber de llevar a cabo, incluso de oficio, la actividad probatoria necesaria para reconstruir los hechos.

El principio fiscalizador en materia tributaria es la investigación de oficio por parte de la autoridad a fin comprobar y en su caso determinar contribuciones omitidas lleva por tanto inmersa la idea de que la autoridad procederá a investigar y recabar por sí misma, toda la información, documentación y pruebas para llegar al conocimiento de si el contribuyente cumplió o no sus obligaciones fiscales, con independencia desde luego, que el contribuyente le hubiera aportado todos y cada uno de los elementos para ello. ¿Se respeta esta situación? No.

Ejemplos pueden ser encontrados en casos como el criterio general de la autoridad de revisar y modificar la utilidad pero no aplicar de oficio las pérdidas fiscales pendientes de amortizar, con el argumento de que el contribuyente “no las declaró” (y que desde luego no iba a declarar si al presentar el resultado de su ejercicio no traía utilidad contra qué aplicarlas); o de determinar al mismo tiempo Impuesto Sobre la Renta e Impuesto empresarial a Tasa única, o en el caso motivo de este artículo: dejar de ejercitar facultades de comprobación con otras autoridades o terceros, para comprobar que un contribuyente sí cumplió con sus obligaciones fiscales.

Sitúese el lector en el supuesto de que un contribuyente no cuenta con contabilidad o documentación comprobatoria al respecto de que hubiera realizado sus pagos a un proveedor mediante transferencia o cheque; o bien hubiera pagado con cheque nominativo olvidando la leyenda “para abono en cuenta del beneficiario”, pero sabe de cierto que justamente ese proveedor y no otro fue el que cobró el cheque o le fue a él transferido el pago. Póngase el lector en el supuesto de que un contribuyente no contara con la documentación comprobatoria para acreditar que sí realizó una operación con un tercero, porque ese tercero puede dar toda la información y documentación complementaria para así acreditarlo. O le están cuestionando la simulación de operaciones porque el tercero no está localizado,

pero el contribuyente sabe perfectamente donde está ubicado. Tales cuestiones perfectamente podrían quedar aclaradas y comprobadas si la autoridad fiscal, en ejercicio de sus facultades de comprobación gira una orden de visita, compulsa, solicitud de informes al tercero, o a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, para obtener esos datos precisos que puedan favorecer al contribuyente para comprobar que no tiene adeudos pendientes.

Sin embargo, no hemos conocido un solo caso en que, ante la solicitud que se realice al fisco federal para que ejercite esas facultades de comprobación con el tercero o la autoridad, y así beneficiar al gobernado para que pueda comprobar que no tiene adeudos, haya procedido en tal sentido la autoridad fiscalizadora.

La respuesta: “son facultades discrecionales, y en mi discrecionalidad determino no ejercer tales facultades”. Lo dicho: si esta situación no es acorde al ánimo recaudatorio con que se fiscaliza, simplemente no sucede.

Si usted se encuentra en una situación similar debe saber que esto es incorrecto e ilegal.

Primero, sin ánimos repetitivos porque ya hemos dicho que el ejercicio de las facultades de comprobación se rige por el principio de investigación oficioso de la verdad de los hechos igual que en materia penal. Suponer lo contrario sería tan ilógico como que el Ministerio Público se negara a realizar una prueba, sólo porque sabe de antemano que esa prueba liberará al detenido de los cargos y comprobará que es inocente. Por el contrario, es evidente que el Ministerio Público (y la autoridad fiscal) debe desahogar todas las pruebas para conocer la verdad y saber si consignará o no al detenido frente el juez.

Pero, en segundo lugar, porque la justificación establecida por la autoridad fiscal sobre los alcances de la facultad discrecional, son también desacertados.

La autoridad confunde el ejercicio o existencia de facultades discrecionales, con la posibilidad de actuar irrestrictamente. Es decir, que, si bien ejercitar facultades de comprobación es una facultad discrecional, esto no significa que, sin más, la autoridad puede decidir libremente si las ejercita o no.

Desde hace muchos años ha quedado claro por parte de los Tribunales Federales, que el ejercicio de facultades discrecionales no es irrestricto.

Tesis: P. LXII/98, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo VIII, septiembre de 1998, p. 56, registro: 195530, de rubro: “FACULTADES DISCRECIONALES. APRECIACIÓN DEL USO INDEBIDO DE LAS CONCEDIDAS A LA AUTORIDAD.”

Tesis: I.1o.A.E.29 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, libro 16, tomo III, marzo de 2015, p. 2316, registro: 2008759, de rubro:

“ACTO ADMINISTRATIVO DISCRECIONAL. SUS ELEMENTOS REGLADOS.”

Por lo contrario, las facultades discrecionales, cuentan con “elementos reglados”, a saber:

a) El propio margen discrecional atribuido a la administración (entendido como el licenciamiento o habilitación preconfigurada por la ley) y su extensión;
b) La competencia para ejercer esas facultades;
c) El procedimiento que debe preceder al dictado del acto;
d) Los fines para los cuales el orden jurídico confiere dichas atribuciones;
e) La motivación en aspectos formales y de racionalidad;
f) El tiempo, ocasión y forma de ejercicio de aquéllas;
g) El fondo parcialmente reglado (personas, quantum, etcétera);
h) Los hechos determinantes del presupuesto;
i) La aplicación de principios.

Lo que significa que a fin de decir si en un determinado caso en concreto, como lo es la expresa solicitud del contribuyente para ejercitar facultades de comprobación como un compulsa con tercero, o la obtención de información de otra autoridad, la decisión, que deberá además estar debidamente fundada y motivada, debe considerar que en efecto, la finalidad del ejercicio de las facultades de comprobación es conocer la verdad de los hechos respecto de la omisión o no de contribuciones y que por tanto, el ejercicio de esa facultad discrecional está sujeta a tal finalidad.

¿Qué sucede en el caso de que se solicite por escrito a la autoridad dicho ejercicio y de manera injustificada la autoridad expresa o tácitamente se niega? Dicha revisión estará viciada y actualizará una causal muy concreta de anulación y muy pocas veces invocada: el desvío de poder.

El artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo , en su fracción V señala lo siguiente:

ARTÍCULO 51.- Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

[...]

V. Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades.

Cuestión que implicará la declaración de nulidad lisa y llana del crédito fiscal que sea fruto y consecuencia de tales actos viciados.

Así que la próxima vez que esté en un caso similar, no dude en solicitar por escrito a la autoridad que ejercite sus facultades de comprobación o compulsa con un tercero o que pida informes a otras autoridades incluida la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, para comprobar o corroborar algún punto que se le esté cuestionado en concreto por la autoridad fiscal. Ya hemos citado varios ejemplos de ello, quizá hoy en día el más común sea el cuestionamiento de préstamos como ingresos acumulables o la no existencia de operaciones.

Si el Fisco Federal las ejercita, acreditará su dicho; si no las ejercita, viciará de nulidad lisa y llana esas actuaciones mediante los argumentos que se realizarán en los medios de defensa por el no ejercicio injustificado de sus facultades de comprobación de acuerdo a las ideas que hemos aquí descrito.

Capítulo II.

ILEGALIDAD DE LAS ENTREVISTAS A TRABAJADORES POR PARTE DEL IMSS. SU TRASCENDENCIA EN LA DETERMINACIÓN DE UN CRÉDITO FISCAL.

En los últimos años la actividad fiscalizadora del Instituto Mexicano del Seguro Social (en adelante IMSS), se ha incrementado notablemente con la finalidad de allegarse mayores recursos financieros ante la grave crisis económica por la que atraviesa dicho organismo.

Lo anterior ha traído como consecuencia un aumento en el número de procedimientos de revisión dirigidos a los patrones, que buscan incorporar al régimen obligatorio a todos aquellos trabajadores que se ubican en el supuesto del artículo 12, fracción I, de la Ley del Seguro Social (LSS), en particular que prestan un servicio “personal”, “subordinado” y “remunerado”, aún y cuando sus actividades en la empresa, pretendidamente se desarrollen bajo otras figuras jurídicas del derecho civil o mercantil como por ejemplo: servicios personales independientes, asimilados a salarios, comisionistas, etcétera; o bien, que tienen como finalidad realizar modificaciones a su base de cotización, mediante la determinación de un salario mayor a aquél con el que se encuentran inscritos ante dicho Instituto.

Para ello, el IMSS ha venido utilizado de manera sistemática una serie de procedimientos en particular la entrevista a los trabajadores de la empresa, al mismo momento en que se encuentran realizando la visita domiciliaria con el patrón, cuya legalidad es conveniente analizar.

Para llegar a una conclusión válida sobre este tema, en primer término, es importante remitirnos al artículo 251 de la Ley del Seguro Social LSS , para establecer la serie de facultades de fiscalización con las que cuenta este Instituto, a fin de darnos una panorámica inicial sobre el alcance de sus actuaciones:

Artículo 251.

[…]

XV. Determinar la existencia, contenido y alcance de las obligaciones incumplidas por los patrones y demás sujetos obligados en los términos de esta Ley, aplicando en su caso, los datos con los que cuente o con apoyo en los hechos que conozca con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación de que goza como autoridad fiscal o bien, a través de los expedientes o documentos proporcionados por otras autoridades fiscales;

[...]

Ordenar y practicar visitas domiciliarias con el personal que al efecto se designe y requerir la exhibición de libros y documentos, a fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones que establece la Ley y demás disposiciones aplicables;

XVIII.

De la transcripción anterior, destacan los siguientes procedimientos para determinar las obligaciones incumplidas por los patrones:

A) Aplicar los datos con los que cuente;

B) Con apoyo en los hechos que conozca con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación;

C) A través de expedientes o documentos proporcionados por otras autoridades fiscales;

D) Practicando visitas domiciliarias (lo que ya quedaba incluido en el inciso B, por ser parte de las facultades de comprobación).

En ese sentido, cualquier actuación fiscalizadora de la autoridad debe tener como sustento, alguno de los procedimientos o vías antes mencionadas, pues de lo contrario, se violentará la garantía de legalidad (la autoridad sólo puede hacer lo que la ley le faculte), y con ello, la trasgresión al propio artículo 251 de la Ley del Seguro Social, pero, además, al artículo 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, así como los relativos 14 y 16 constitucionales.

Ahora bien, por regla general, el ejercicio de las facultades de la autoridad no es excluyentes entre sí, sino que pueden efectuarse de manera conjunta, indistinta o sucesivamente, lo que además es corroborado por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, aplicable en forma supletoria a la LSS.

Esto significa en otras palabras que, cuando el IMSS pretende determinar a un patrón el alta de trabajadores no inscritos y por tanto el cobro retroactivo de cuotas obrero-patronales omitidas, o bien modificar los salarios con los que tales trabajadores se encuentran cotizando, puede echar mano de cualquiera de los procedimientos antes mencionados, sin que la elección de uno en particular, le impida el ejercicio de otro.

En esta tesitura, en el caso particular hemos visto que para los asuntos previamente señalados, lo que se realiza comúnmente es que el IMSS envíe una visita domiciliaria a la empresa o patrón, y adicional a la orden o al requerimiento para la exhibición de contabilidad, nóminas y demás registros de este último, se efectúan directamente por el visitador del Instituto, una serie de “entrevistas” o cuestionamientos a los propios trabajadores, de cuyos resultados, finalmente se llegan a determinar las altas, bajas o modificaciones salariales en mención.

Todo lo antes dicho nos vuelve a remitir al cuestionamiento previamente sostenido: ¿son legales dichas entrevistas a trabajadores y sus resultados?

Pues como lo hemos visto con el análisis de los diversos tipos de procedimientos de fiscalización con que cuenta legalmente el Instituto: No.

En ninguna parte del artículo 251 de la LSS observamos, relativas las facultades y procedimientos de fiscalización, la realización de entrevistas a trabajadores y por ende, los resultados de ellas no pueden trascender a la esfera jurídica de derechos del patrón, esto es, no pueden servir de sustento a la autoridad para determinar altas, bajas, modificaciones salariales, ni cualquier otra en perjuicio del

patrón y al hacerlo, las liquidaciones respectivas será fruto de actos viciados por las que será procedente declarar su nulidad lisa y llana en el ejercicio de los medios de defensa por parte del afectado.

Es aplicable al respecto de lo anterior, el siguiente criterio:

ENTREVISTAS A LOS TRABAJADORES.- ES UN PROCEDIMIENTO QUE NO ESTA PERMITIDO EN LEY ALGUNA.- Debe tenerse en cuenta que las visitas domiciliarias deben sujetarse a los términos contenidos en la orden respectiva y si en ésta únicamente se indica que la inspección tendrá por objeto la revisión de libros de contabilidad, registros y documentación a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales en materia de seguridad social, es incorrecto que al realizarse la diligencia se practiquen interrogatorios o entrevistas a los trabajadores, porque ello rebasa los límites precisados en la orden relativa.
Revisión No. 2562/86.- Resuelta en sesión de 12 de septiembre de 1989, por unanimidad de 7 votos. Magistrado Ponente: Francisco Ponce Gómez.- Secretario: Lic. Alberto Ocampo Gómez.
Tesis: III-TASS-1200, R.T.F.F. Tercera Época. año II. no. 21, septiembre 1989, p. 24, registro: 15,701 (TMX 424860).

En esa tesitura, en caso de que la autoridad quisiera legalmente obtener la información de los trabajadores a fin de determinar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales del patrón, lo procedente sería, en todo caso, que girara una orden de visita domiciliaria a los trabajadores a fin de solicitar información sobre tales tópicos; pero no así, realizarlo mediante una simple entrevista, testimonios o cuestionamiento a tales trabajadores durante el curso de la revisión, aún y cuando los resultados llegaran a constar en el acta de visita respectiva, justamente porque por el procedimiento de fiscalización particular relativo a tales entrevistas no está previsto en ley y por lo tanto, no puede dársele ningún valor jurídico a dichas actuaciones.

Cualquier irregularidad a este tipo de procedimientos por parte del IMSS otorga al patrón afectado la posibilidad de acudir a los medios de defensa conducentes (recurso de inconformidad, juicio de nulidad o amparo directo, subsecuentemente), en cuya sentencia tendrá, desde nuestra óptica, serias probabilidades de obtener una resolución favorable que anule los adeudos o resoluciones del IMSS fincadas con base en las multicitadas entrevistas y con ello, garantizar su acceso a la seguridad jurídica como uno de los principios fundamentales que deben imperar en un Estado Democrático y de Derecho como el nuestro.

Capítulo III.

ILEGALIDAD GENÉRICA DE LAS AUDITORIAS DE IMPUESTOS FEDERALES POR AUTORIDADES FISCALES ESTATALES: LA FALTA DE MOTIVACIÓN DE LA APROBACIÓN DEL COMITÉ DE PROGRAMACIÓN

De acuerdo a nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (en adelante CPEUM), México es una república federal, lo que otras palabras significa que tanto los Gobiernos Estatales como el Gobierno Federal, constitucionalmente tienen diversas facultades y obligaciones.

Si bien en términos del artículo 31, fracción IV de la citada CPEUM , tanto la Federación, como las Entidades Federativas y Municipios tienen la potestad de establecer contribuciones para su sostenimiento del gasto público —lo que constitucionalmente permite una doble o triple tributación—, hoy en día existe una Ley de Coordinación Fiscal (LCF), en la que se determina una distribución en los poderes tributarios para cada esfera del gobierno, y fue creada en 1980 con el fin ser el sustento jurídico para celebrar Convenios de Adhesión y de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, a fin de regular la participación de las Entidades Federativas en la distribución de ingresos obtenidos por la Federación al reservarse una serie de materias sobre las que a ésta última le correspondería el imposición y recaudación de tributos.

Cabe recordar, sólo como nota, que antes de dicha Ley de Coordinación Fiscal, existían múltiples leyes impositivas, que en lo particular establecían cada una, impuestos sobre el mismo objeto dependiendo de la Entidad Federativa en que se encontrarán los contribuyentes, lo que sin lugar a dudas generaba un ambiente caótico en la recaudación tributaria, de tal suerte que el llamado Sistema Nacional de Coordinación Fiscal creado a partir de ese año, surgió como una solución para la distribución de competencias impositivas y la simplificación en la materia.

A través de la adhesión a estos Convenios, las entidades federativas tienen la oportunidad de pertenecer al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, y en pocas palabras, esta adhesión implica la abstención de tales entidades federativas respecto del cobro de ciertos impuestos y derechos dentro de su ámbito territorial, los que como hemos dicho, quedaron reservados para ser la Federación quien los recaude. A su vez, las entidades serían “recompensadas” mediante la distribución de los ingresos recaudados por el Gobierno Federal.

Para comprender los alcances de estos pactos de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal por parte de las Entidades Federativas, tengamos en cuenta que ha sido criterio de la Segunda Sala de la SCJN, que al celebrarse la mencionada convención debe entenderse que la potestad tributaria se ha ejercido no en su aspecto positivo, ni en el negativo, correspondiente a la exención de impuestos, sino en su expresión omisiva que se traduce en la abstención de imponer contribuciones a los hechos o actos jurídicos sobre los cuales la Federación ha establecido un impuesto, lo que provocará la recepción de ingresos, vía participaciones, provenientes de los impuestos federales que graven aquellos hechos o actos.

Por otra parte, en razón de que al adherirse la respectiva Entidad Federativa al señalado Sistema, el órgano legislativo local renunció a imponer las contribuciones que concurran con los impuestos federales participables, ello conlleva incluso la desincorporación temporal de su ámbito competencial de la potestad relativa, por lo que si aquél crea contribuciones de esa especie, estará expidiendo disposiciones de observancia general que carecen del requisito de fundamentación previsto en el artículo 16 de la CPEUM , en tanto que serán emitidas sin la competencia para ello.

En ese tenor, la Entidad Federativa no puede establecer contribuciones que concurran con los impuestos federales participables, y mucho menos de origen,

ejercitar facultad alguna de comprobación, determinación o recaudación de dichos tributos.

Sin embargo, las entidades que pertenecen (por haberse adherido) al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal –hoy en día todas las Entidades Federativas en México-, pueden celebrar con la Hacienda Federal, los llamados Convenios de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, a través de los cuales, ambas partes convienen en que las Entidades Federativas podrán actuar como autoridades federales en el ejercicio de diversas facultades de comprobación, determinación, liquidación y recaudación o cobro de impuestos sobre esas materias reservadas a la Federación. Actualmente los principales impuestos reservados al Gobierno Federal son el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado.

Todo lo anterior nos sirve para sustentar una única afirmación: El ejercicio de facultades de comprobación por parte de las Entidades Federativas (hoy en día a través de sus Secretarías de Finanzas), es una situación de excepción y no de origen y, por ende, tales atribuciones quedan limitadas en el marco estricto de tales Convenios de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, sin los cuales, sus facultades no tienen cabida ni existencia.

Y derivado de ello hemos localizado una irregularidad sistemática que puede ser percibida por cualquiera que analice una orden de visita domiciliaria o solicitud de información y documentación emitida por las Secretarías de Finanzas de las Entidades Federativas en nuestro país: las mismas no establecen la suficiente motivación respecto al requisito establecido en tales Convenios de Colaboración Administrativa para el ejercicio de facultades de fiscalización, y es que tal ejercicio debe contar con la aprobación del Comité de Programación, que para tales efectos prevé el propio Convenio, y que resulta indispensable en términos de control de la Federación a las Entidades Federativas en el marco tal Convenio.

Esto es así, dado que en términos de la cláusula vigésimo séptima del Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal (es prácticamente el mismo modelo para todas las Entidades Federativas), en que se fundan y sustentas las facultades de comprobación o auditorías realizadas por las Entidades Federativas, se establece tal requerimiento y por ende, es claro que las órdenes de auditoria (visitas domiciliarias, revisiones de gabinete o electrónicas) deben incluir como parte de la motivación, la mención precisamente de haber contado con la aprobación del Comité de Programación respectivo o datos vinculados a dicha aprobación, a fin de que el contribuyente pueda constatar que en el caso concreto se cumplen con los requisitos establecidos en dicho Convenio para el ejercicio de tales facultades de fiscalización coordinadas por parte de la Secretaría de Finanzas Estatal hacia los contribuyentes, lo que sin embargo, en forma sistémica, no ocurre en la actualidad.

En efecto, al acudir al modelo de Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal celebrado entre el Gobierno del Estado y la Secretaría de Hacienda se establece:

VIGÉSIMA SÉPTIMA.-La Secretaría, por conducto del Servicio de Administración Tributaria, ejercerá las facultades de planeación, programación, normatividad, verificación y evaluación de las actividades e ingresos coordinados. Los actos de fiscalización deberán contar con la aprobación del Comité de Programación.

Esta cláusula tiene como razón de ser, el hecho notorio de que las facultades de fiscalización en materia fiscal federal no son originarias de las autoridades estatales en materia de impuestos federales, sino que su facultad se “deriva” o “coordina”, estrictamente en virtud de un Convenio de Colaboración en Materia Fiscal Federal.

La fiscalización y cobro de contribuciones federales por parte de una autoridad estatal, no tiene sentido ni justificación en nuestro sistema de organización federal,

fuera de dicho Convenio de Colaboración Administrativa, y, por tanto, estas últimas estrictamente a las disposiciones del mismo.

En ese sentido es claro que al elaborarse el citado Convenio y firmarse por ambas partes (Gobierno Federal y Estatal) no se quiso dejar a la libertad absoluta y discrecionalidad total, la elección de los contribuyentes que serían motivo de ejercicio de facultades de fiscalización, pues de así haber sucedido, no se limitaría ello a través de la citada cláusula vigésima séptima del Convenio, al establecer como condicionante una “aprobación” por parte de una “comité de programación”.

Esto tiene un claro sentido de evitar por parte de las autoridades fiscales estatales el ejercicio abusivo de dichas facultades fiscales federales coordinadas, pues es bien sabido el caso de que las autoridades estatales pueden llegar a utilizar este ejercicio de facultades de fiscalización para casos de hostigamiento político o actos de corrupción.

En ese contexto, parece lógico y tiene sentido el hecho de que, si las facultades fiscales federales sobre impuestos federales pertenecen originariamente a la Federación, y esta las “coordina” o “deriva” a las autoridades estatales, se haya convenido que el ejercicio de las facultades de fiscalización debía contar con la aprobación del comité de programación.

Ahora bien, es claro que si bien en términos generales la emisión de las órdenes de visita domiciliaria no necesitan mayores requisitos que los constitucionales en términos del artículo 16 constitucional y los relativos al nombre del contribuyente, impuestos a fiscalizar, ejercicios revisados, objeto de la revisión, fundamentación competencial, y la gran diversidad de jurisprudencias que se consulten al respecto se limitan a esto, esto es porque dichas jurisprudencias tienen que ver o se pronuncian respecto el ejercicio “natural” u “originario” de visitas domiciliarias por parte de las autoridades fiscales federales.

Sin embargo, como ya lo hemos visto, el caso del ejercicio de facultades de comprobación de impuestos federales por autoridades estatales es un caso de excepción en tanto que requieren para su ejercicio el marco de un Convenio de Colaboración Administrativa para tales efectos.

Por eso debe estimarse que, para estos casos de excepción, si el convenio de Colaboración Administrativa establece en su cláusula vigésimo séptima lo dicho en el sentido de que se requiere una aprobación por parte de un Comité de Programación para el ejercicio de la facultad de fiscalización en concreto, es indudable que esta situación excepcional sí debe ser parte de la motivación de la orden de visita domiciliaria u orden de gabinete ejercida por autoridades estatales sobre impuestos federales dentro del marco de un Convenio de Colaboración Administrativa en materia fiscal federal.

Y, para ello, bastaba con que como parte de la motivación se le diera a conocer al contribuyente si en efecto su ejercicio de facultades de fiscalización fue aprobado por el Comité de Programación, para contar con los elementos mínimos para saber si efectivamente se colocaba o no en los supuestos de la cláusula vigésimo séptima del citado Convenio, y que por tanto el actuar de esa autoridad estatal era legal.

Esto es así puesto que, en términos del artículo 38, fracción IV del Código Fiscal Federal, en relación con el 16 constitucional, y más tratándose de visitas domiciliarias donde se protege la intimidad y la inviolabilidad domiciliaria, la introducción al domicilio de un gobernado debe hacerse dentro de un marco de estricta seguridad jurídica para los gobernados. Y esto, vinculado con la motivación, implica darle a conocer al gobernado, los hechos, motivos o circunstancias por los cuales la autoridad considera que se ubica en el supuesto concreto que establece la norma, en este caso, la cláusula vigésimo séptima del citado convenio de colaboración.

Al no cumplirse esta formalidad, se puede concluir que la citada orden de visita que se analice o de gabinete no se encontrará debidamente motivada y que por lo tanto, la misma será ilegal y todo lo que de ella derive, como lo es la intromisión al domicilio de donde la autoridad obtuvo la información y documentación para posteriormente determinar un crédito fiscal al contribuyente, el que por tanto resultará fruto de actos viciados.

Capítulo IV.

INSEGURIDAD JURÍDICA EN EL INVENTARIO DE DOCUMENTACIÓN DURANTE LAS AUDITORIAS FISCALES: SU TRASCENDENCIA PARA ANULAR EL CRÉDITO FISCAL

En términos del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación CFF, las autoridades fiscales federales tienen expeditas una serie de facultades para comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

Parte esencial de dichos procedimientos de fiscalización, desde luego, implica la posibilidad de requerir al contribuyente para que proporcione o exhiba ante los visitadores en su domicilio fiscal o en las propias oficinas de la autoridad, su contabilidad, documentos, datos o informes solicitados, respecto de los cuales evidentemente versará la inspección.

Sin embargo, pocas veces nos detenemos a meditar sobre la importancia que merecen tales actuaciones, considerando que precisamente con base en lo entregado (o lo omitido), se sustentarán los resultados de la auditoria y el posible crédito fiscal respectivo.

En efecto, resulta muy común la determinación de adeudos fiscales cuya motivación corresponde, por ejemplo, a la aplicación de presuntivas de ingresos por depósitos bancarios por no proporcionar las “documentación comprobatoria” de tales depósitos; o el rechazo de deducción por no contar con el soporte documental de las mismas (incluyendo la materialidad de las operaciones).

Empero, tales actuaciones deben tener como premisa, elementos de seguridad jurídica respecto de la entrega de dicha documentación durante la auditoria, pues

de otra manera no existe un parámetro fidedigno de qué documentación fue entregada y cuál no.

Es por ello que la SCJN ha establecido que, para cumplir con la garantía de legalidad contenida en el artículo 16 constitucional, las autoridades fiscales están obligadas a inventariar los documentos que reciban, por lo que no es suficiente únicamente asentar el tipo de documento del que se trate, sino que están obligados a verificar los documentos que integran dicho concepto y describirlos, mismos que deben quedar inventariados para no dejar duda sobre lo recibido, otorgando así certeza a los gobernados. De esta manera, en el acuse de recibo correspondiente tendrán que precisar tales datos, para verificar lo que efectivamente se agregará al expediente respectivo.

Al efecto, resultan aplicables las jurisprudencias 2a./J. 5/20111 y 2a./J. 6/2011, ambas emitidas por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

OFICIALÍAS DE PARTES DE LAS AUTORIDADES FISCALES. PARA CUMPLIR CON LA GARANTÍA DE LEGALIDAD PREVISTA EN EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, CUANDO SUS ENCARGADOS RECIBEN DOCUMENTOS EN DESAHOGO DE UN REQUERIMIENTO, DEBEN INVENTARIAR LOS ANEXOS.

Tesis 2a./J. 5/2011, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXXIII, marzo de 2011, p. 759, registro: 162532, (TMX 134479).

Tesis: 2a./J. 6/2011 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXXIII, marzo de 2011, p. 821, registro: 162489, (TMX 135990).

Conforme al Código Fiscal de la Federación, el trámite y resolución del recurso de revocación corresponden a la autoridad competente, quien puede realizar los

actos que ello implica por sí o a través de diversas autoridades y personal subalterno, las que se encuentran obligadas a cumplir con la garantía de legalidad contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ahora bien, dentro del personal subalterno se encuentran los encargados de las oficialías de partes, quienes al estar constreñidos a satisfacer dicha garantía constitucional, cuando reciben un documento en desahogo de un requerimiento no deben realizar un mero acto material, similar al de una oficina de mensajería, sino uno de carácter formal. Así, dichos encargados no sólo deben asentar la fecha y hora de recepción del documento de que se trate y señalar el número de anexos, sino que están obligados a verificar que el escrito esté dirigido a la autoridad a la que están adscritos, que se trate de un documento original con firma autógrafa del promovente, así como el número de copias y, en su caso, las documentales acompañadas, y sin calificar su contenido, inventariarlas para no dejar duda sobre lo recibido, otorgando así certeza a los gobernados. De esta manera, en el acuse de recibo correspondiente tendrán que precisar tales datos, para verificar lo que efectivamente se agregará al expediente respectivo.

Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo y Cuarto, ambos en Materia Administrativa del Tercer Circuito. 8 de diciembre de 2010. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretario: José Álvaro Vargas Ornelas. Contradicción de tesis 395/2010.

Tesis de jurisprudencia 5/2011. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del doce de enero de dos mil once.

RECURSO DE REVOCACIÓN EN MATERIA FISCAL. NO PROCEDE TENERLO POR NO INTERPUESTO POR INCUMPLIMIENTO A UN REQUERIMIENTO DE DOCUMENTOS, SI EN EL ACUSE DE RECIBO DEL ESCRITO CORRESPONDIENTE EL ENCARGADO DE LA OFICIALÍA DE PARTES NO INVENTARIÓ LO RECIBIDO. Cuando en términos del artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal competente para resolver dicho recurso

advierte que el recurrente no exhibió alguno de los documentos señalados en las fracciones I, II y III de dicho precepto, tiene la facultad de requerir al promovente para que los presente, a efecto de que cumplido tal extremo, con base en el desahogo de la prevención o diligencia correspondiente, pueda admitir el recurso. Sin embargo, si se presenta un escrito en la oficialía de partes de la autoridad fiscal y en él se señala que se exhiben documentos en desahogo de un requerimiento, pero el encargado de aquélla no los inventaría, sino que se limita a asentar que se recibió algún número de anexos, la autoridad fiscal no está en condiciones de tener por no interpuesto el recurso en términos del penúltimo párrafo de dicho numeral, sobre la base de que no se exhibieron o que se presentaron de manera incompleta, en la medida en que el incumplimiento a la garantía de legalidad por parte del referido encargado, atribuible a la propia autoridad, no puede irrogar consecuencias desfavorables al gobernado. Por tanto, si se trata de documentos indispensables para resolver el recurso de revocación y no obran en el expediente, procede que la autoridad fiscal formule un nuevo requerimiento.

Por lo que cualquier omisión en el acuse de recibo de la documentación respecto del inventario de lo entregado no puede generar en el contribuyente una consecuencia jurídica adversa, pues el no haber inventariado en forma exacta tal documentación comprobatoria sólo puede actuar en perjuicio de la propia autoridad hacendaria, presumiéndose legalmente que si el contribuyente presentó su escrito señalando que aportaba en genérico la documentación comprobatoria de ingresos y egresos, amparado en el principio de buena fe de sus actuaciones, ante la falta de inventario, no podía imputársele al contribuyente cualquier omisión respecto de la no existencia de tales documentos.

En ese sentido se genera un total estado de indefensión e inseguridad jurídica que una vez aportada dicha documentación (que la autoridad ilegalmente omite inventariar), posteriormente la autoridad señale que el contribuyente no cuenta con

o no aportó la documentación comprobatoria para soportar la veracidad su correcto cumplimiento de obligaciones fiscales. Veamos un ejemplo:

Es común que, dentro de la relación general de información y documentación requerida en las auditorias, las autoridades soliciten la presentación de la “Documentación comprobatoria original de ingresos y egresos”.

Por lo que, si al momento de contestar dicha solicitud de informes y documentación, el contribuyente señala que proporciona dicha “Documentación comprobatoria de ingresos y egresos”, y la autoridad no inventaría en forma precisa lo entregado, bajo el principio de buena fe que rige las actuaciones de los contribuyentes, debe entenderse que efectivamente fue entregada toda la documentación soporte de dichos ingresos y egresos en los términos declarados.

En ese tenor, si el encargado de aquélla no los inventarió, es decir, no especificó qué documentos se recibían, se puede argumentar que el gobernado no cuenta con absoluta certeza de que el material probatorio aportado hubiera sido sustraído o extraviado, situación que no correspondería probar al contribuyente por dos razones: la primera porque la autoridad no inventarió tal documentación y por tanto esa situación sólo puede fungir en su perjuicio; y la segunda porque como se verá posteriormente, la autoridad estatal es la obligada a la conservación de dicha documentación y al estar en su poder ella es la responsable del resguardo, por lo que cualquier falta de tal documentación sólo puede imputársele a ella y no al contribuyente.

Esto es, el incumplimiento a la garantía de legalidad por parte del referido auditor o encargado de recibir la documentación y contabilidad proporcionada —atribuible a la propia autoridad—, no puede provocar consecuencias desfavorables al gobernado, al ser precisamente el Estado en quien recae de forma directa la responsabilidad del resguardo de la documentación puesta a su disposición.

En este contexto, deben determinarse un par de cuestiones para avanzar con la línea argumentativa:

1.- En primer término, si en efecto (que lo es por mandato jurisprudencial obligatorio en términos de lo dispuesto por el artículo 217 de la Ley de Amparo) las oficialías de partes de las autoridades fiscales, al recibir un escrito, deben, además de asentar la fecha y hora de recepción, señalar únicamente el número de anexos recibidos, o si deben pormenorizar cada uno de éstos.

Al resolver sobre el punto de mérito, la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal indicó, en la ejecutoria que corresponde al primer criterio transcrito en párrafos precedentes, lo siguiente:

[…] De los dispositivos en comento, se deduce que el trámite del recurso de revocación debe sustanciarse ante la autoridad competente, sin precisar que la realización de algún acto corresponda a autoridades diversas. Empero, ello no significa que todos los actos deba realizarlos directamente la autoridad competente, pues resulta lógico inferir que ciertos trámites pueden efectuarse a través de autoridades o personal subalterno, quienes al actuar a nombre de la autoridad competente, se encuentran igualmente constreñidas a cumplir con la garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Dentro de esas autoridades o personal subalterno diversos, se encuentran los encargados de las oficialías de partes de las autoridades, quienes por encontrarse obligados a cumplir con la garantía de legalidad, cuando reciben un documento, no deben realizar un mero acto material similar al de una oficina de mensajería, sino uno de carácter formal regulado por la garantía de legalidad.

Por tanto, los referidos encargados de las oficialías de partes cuando reciben documentos en desahogo de un requerimiento, no sólo deben asentar la fecha y

hora de su recepción, y señalar el número de anexos que se presenten, sino que, además, están obligados a verificar que el escrito esté dirigido a las autoridades a la que están adscritos, que se trate de un documento original con firma autógrafa del promovente, así como el número de copias y, en su caso, las documentales que se hayan anexado, y sin calificar el contenido de éstas, inventariarlas, para no dejar duda alguna sobre lo recibido y otorgar certeza a los gobernados; por lo que en el acuse de recibo correspondiente tendrán que precisar tales datos, en la medida en que sólo así puede tenerse la certeza de que los documentos presentados por la parte interesada son los que se agregarán al expediente respectivo.

Se asevera lo anterior, en la medida en que de estimar lo contrario, la autoridad correspondiente podría tener por no presentada la documentación bajo cualquier circunstancia, en detrimento de la certeza legal, lo que dejaría a los gobernados en estado de indefensión, al no poder acreditar una cosa diversa, pues no tendrían otra manera de comprobar qué documentos exhibieron más que con la propia certificación o constancia realizada por el encargado de la oficialía de partes.

El no inventariar la documentación anexa a un escrito presentado ante las autoridades en desahogo de un requerimiento, daría correspondiente lugar a diversas especulaciones, pues se dejaría en manos de los encargados de las oficialías de partes anexar al expediente los documentos que consideren convenientes o bien otros que ninguna relación guarden con el asunto de que se trate; lo que cobra singular relevancia, si se trata de los documentos indispensables para resolver alguna instancia o cumplir con un requerimiento y, sobre todo, si en ellos se finca la acción o defensa de los gobernados. [...]

Expuesto lo anterior, si dentro de la revisión de gabinete, la contribuyente exhibe la documentación comprobatoria solicitada, donde el auditor o autoridad encargada de la oficialía de partes, se limitan únicamente a sellar de presentación el escrito, sin asentar leyenda alguna de lo que se recibió, o su inventario, ello no

arroja la certeza de las documentales acompañadas no fueran las suficientes para soportar todos sus ingresos y deducciones declaradas.

En ese orden de ideas, jurídicamente resulta totalmente violatorio de la garantía de seguridad jurídica el proceder al rechazo de las deducciones o a la acumulación de ingresos por no contar con la “documentación comprobatoria” en relación con su declaración anual, ya que se está afectando la defensa del contribuyente desproporcionadamente, pues no se puede castigar al contribuyente a partir de una omisión de la autoridad traducida en no inventariar o circunstanciar las pruebas que le fueron entregadas.

Sirven de apoyo, por analogía, los criterios III-TASR-XI-28 y VI-TASR-XXXVII-14, que respectivamente refieren:

Tesis III-TASR-XI-28, R.T.F.F. Tercera Época. año V, no. 57, septiembre 1992, p. 49. (TMX 421340).
PRUEBAS EN EL RECURSO DE REVOCACIÓN.- DEBEN AL TENERSE POR SI PRESENTADAS ACUSAR RECIBO DEL ESCRITO CORRESPONDIENTE NO SE RAZONA SI LLEVABA ANEXOS.- Si de las constancias que obran en autos, concretamente del escrito de interposición del recurso de revocación, se desprende que la recurrente ofreció diversas pruebas documentales y la autoridad ante la que se presentó se limita a estampar un sello de recibido, sin hacer ninguna certificación respecto al número de anexos, debe entenderse que efectivamente las probanzas ofrecidas fueron exhibidas, siendo ilegal, como consecuencia, que al resolver dicha instancia se tengan por no ofrecidas tales pruebas con la sola mención de que no se acompañaron.
Juicio No. 582/91.- Sentencia de 27 de mayo de 1992, por unanimidad de votos.- Ponente: José Gustavo Magistrado Acero Rodríguez.- Secretaria: Lic. Ninfa Edith Santa Anna Rolón. (La tesis fue aprobada en sesión de 18 de septiembre de 1992).

Tesis VI-TASR-XXXVII-14, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Sexta Época, año I, no. 9, septiembre 2008, p. 489. (TMX 413857).
PRESUNCIÓN DE CERTEZA DE LOS HECHOS.- PROCEDE CUANDO SIN CAUSA JUSTIFICADA LA AUTORIDAD NO EXHIBE LOS DOCUMENTOS DE UN EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO DEBIDAMENTE IDENTIFICADOS.- Cuando la parte actora ofrece el expediente administrativo del cual emanó la resolución combatida, en términos de los artículos 2º, fracción X, 3º y 24 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, y 14, fracción V de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, y la autoridad es omisa en exhibirlo adjunto a su contestación de demanda, debe de concluirse como cierto el hecho que pretende acreditar la parte actora, con el documento que obra en tal expediente; figura que está regulada en el artículo 45, segundo párrafo de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.
Juicio Contencioso Administrativo Núm. 6414/07- 05-03-2.- Resuelto por la Tercera Sala Regional del Norte Centro II del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 30 de mayo de 2008, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Rubén Rocha Rivera.- Secretario: Lic. Mario Rodríguez Junco.

Con base en lo antes expuesto, al demostrarse que la autoridad demandada procedió al rechazo de las deducciones y acreditamientos por no haberse demostrado la materialidad de operaciones, esto es, recayó la carga de la prueba en el particular, cuando debió de haber recaído en el Estado, ante la pérdida, destrucción y/o falta de valoración de la documentación aportada con la que se demostraba lo correcto de sus deducciones e ingresos declarados, pues es el Estado en quien precisamente recae la responsabilidad de la custodia de la documentación puesta a disposición por el particular, debiéndose declarar la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada y de la recurrida, habida cuenta que se aportó la información correspondiente para acreditar el suporte de nuestra declaración anual en cuanto a los ingresos y deducciones declarados, y la autoridad, al no inventariarla, dejó al contribuyente estado de indefensión, lo que se traduce en apreciar los hechos de manera incorrecta y en no aplicar las

disposiciones correctas al caso concreto, situación contemplada en la fracción IV del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo , y trasciende gravemente al fondo del asunto respecto del tema toral: la evidencia soporte de las operaciones que amparan deducciones y acreditamiento.

Esto es así, ya que la autoridad demandada pretende revertir la carga probatoria de demostrar la materialidad de operaciones relativas a las deducciones y acreditamientos rechazados motivo del crédito fiscal al particular, y una vez que esta aportó la información, la parte valorativa debió de haber recaído en el Estado, ante cualquier pérdida, destrucción o no localización de la documentación aportada, y no proceder al rechazo de las deducciones y acreditamiento como se hace, pues es el Estado precisamente en quien recae la responsabilidad de la custodia de la documentación puesta a disposición por el particular.

Resulta aplicable, al efecto, la tesis VII-TASR-CEI-27, y texto siguientes:

Tesis VII-TASR-CEI-27, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Séptima Época, año III, no. 21, abril 2013, p. 423 (TMX 408399).
DERECHO DE ACCESO A LA JUSTICIA, SE VULNERA CUANDO LA CARGA DE LA PRUEBA SE HACE DESCANSAR EN EL PARTICULAR, SI EL OBJETO SOBRE EL QUE ÉSTA HA DE VERSAR SE PIERDE O DESTRUYE EN PODER DE LA AUTORIDAD DEMANDADA.- A fin de repartir la carga probatoria en los juicios que se siguen ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, conforme al artículo 42 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, las resoluciones y actos administrativos gozan de la presunción de legalidad y, en términos del artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles, el actor debe probar los hechos constitutivos de su acción y el reo los de sus excepciones, sin embargo, estas reglas generales admiten excepciones. Conforme al criterio sostenido por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el Caso Fernández Ortega y otros vs. México (sentencia de 30 de agosto de 2010. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas), cuya aplicación

resulta vinculante para todos los órganos del Estado Mexicano, en relación con la responsabilidad del Estado la custodia de los bienes puestos a su disposición, resulta violatorio al derecho de acceso a la justicia que la carga de la prueba se haga descansar sobre el demandante, cuando es el Estado quien tiene el control de los medios para aclarar los hechos objeto de controversia y cuando la imposibilidad del demandante de allegar pruebas responda a su pérdida o destrucción mientras se encuentra en custodia de la autoridad demandada.
Juicio número 1226/10-08-01-9.- (TMX 408399), Actor: Roberto Moreno Soto. Sentencia definitiva de 29 de mayo de 2012, Por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Licenciado Mario de la Huerta Portillo.- Secretaria: Licenciada Martha Elba Dávila Pérez.

En efecto, de la anterior tesis se desprende que, conforme al criterio sostenido por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el Caso Fernández Ortega y otros vs. México (sentencia de 30 de agosto de 2010. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas), cuya aplicación resulta vinculante para todos los órganos del Estado Mexicano, en relación con la responsabilidad del Estado la custodia de los bienes puestos a su disposición, resulta violatorio al derecho de acceso a la justicia que la carga de la prueba se haga descansar sobre el demandante, cuando es el Estado quien tiene el control de los medios para aclarar los hechos objeto de controversia y cuando la imposibilidad del demandante de allegar pruebas responda a su pérdida o destrucción mientras se encuentra en custodia de la autoridad demandada.

Por lo que, si existe constancia de que el contribuyente aportó toda la documentación comprobatoria de los egresos e ingresos, con los que se demostraba la materialidad, siendo que la autoridad omitió ilegalmente inventariarlas, esto sólo puede ser en su perjuicio y ahora no resulta legal que determine que no está en el expediente la evidencia que acredita la procedencia de las deducciones y la presunción de ingresos por depósitos bancarios sin la “documentación comprobatoria”, como en esencia generalmente lo establece en

sus liquidaciones, cuando en todo caso, una vez aportadas (bajo el principio de presunción de buena fe de las actuaciones de los particulares), estaban bajo su control y cualquier extravío o perdida de la misma mientras estaba en su custodia no puede imputarse más que ella tal responsabilidad, sin que se pueda trasladar la carga de la prueba al contribuyente ni del detalle de los documentos que aportó (porque era obligación de la autoridad inventariarlo y porque le aplica el principio de buena fe de que aportó la misma), ni del paradero de tal documentación atentos al criterio de la Corte Interamericana de Derechos Humanos ya expuesta.

Con ello, es claro que los créditos fiscales derivados de tales actuaciones son fruto de actos viciados, puesto que en esencia se basa en el rechazo de deducciones y presunción de ingresos por asumir la autoridad que no se aportó la documentación comprobatoria de dichos rubros de la declaración y en consecuencia, de conformidad con lo ya expuesto en líneas previas, la nulidad debe decretarse de forma lisa y llana al no apreciarse correctamente los hechos, no aplicar las disposiciones correctas al caso en estudio, y finalmente, incidir directamente en el fondo del asunto por referirse al cálculo de la base e infringir, en perjuicio del gobernado, la obligación de inventariar el material probatorio sujeto a su resguardo.

Es también aplicable la tesis VI-TASR-XXXVII-14, de rubro y texto siguientes:

Tesis VI-TASR-XXXVII-14, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa Sexta Época, año I, no. 9, septiembre 2008, p. 489 (TMX 413857).

PRESUNCIÓN DE CERTEZA DE LOS HECHOS.- PROCEDE CUANDO SIN CAUSA JUSTIFICADA LA AUTORIDAD NO EXHIBE LOS DOCUMENTOS DE UN EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO DEBIDAMENTE IDENTIFICADOS.- Cuando la parte actora ofrece el expediente administrativo del cual emanó la resolución combatida, en términos de los artículos 2º, fracción X, 3º y 24 de la Ley Federal

de los Derechos del Contribuyente, y 14, fracción V de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, y la autoridad es omisa en exhibirlo adjunto a su contestación de demanda, debe de concluirse como cierto el hecho que pretende acreditar la parte actora, con el documento que obra en tal expediente; figura que está regulada en el artículo 45, segundo párrafo de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 6414/07-05-03-2.- Resuelto por la Tercera Sala Regional del Norte Centro II del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 30 de mayo de 2008, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Rubén Rocha Rivera.- Secretario: Lic. Mario Rodríguez Junco.

Capítulo V.

INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 46 DEL CFF EN LA REPOSICIÓN DE VISITAS DOMICILIARIAS POR VICIOS FORMALES

Durante el ejercicio fiscal de 2007 fue reformado el Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF), estableciendo entre otros temas, la adición de la fracción VIII del artículo 46, que regula los requisitos esenciales de la visita domiciliaria, estableciéndose lo siguiente:

Cuando de la revisión de las actas de visita y demás documentación vinculadas a éstas, se observe que el procedimiento no se ajustó a las normas vinculadas a éstas, que pudieran afectar la legalidad de la determinación del crédito fiscal, la autoridad podrá de oficio, por una sola vez, reponer el procedimiento, a partir de la violación formal cometida.

Es decir, la posibilidad de que una vez iniciada una visita domiciliaria y hasta antes de su conclusión, la autoridad pueda subsanar los errores que advierta antes de concluirla, reponiendo el procedimiento a partir de tales vicios.

¿Qué significado e implicaciones trae consigo esta reforma? Pues lo primero que hay que señalar es que tal situación es conocida doctrinalmente como “absolver en la instancia”, en antaño practicada, y que consistía, en la materia penal, en dejar sin efectos un proceso en que el reo no quedaba absuelto de su responsabilidad, sino que se dejaba a salvo la posibilidad de iniciar una nueva instancia o procedimiento en su contra, para llegar a una condena que no se pudo obtener en la instancia anterior por deficiencia en las pruebas de cargo.

Esto es, la facultad de que una autoridad de que, motu proprio, dejara sin efectos un procedimiento en donde tuvo deficiencias en las pruebas u otros actos procesales, justamente para iniciar otro en el que mejorara dichos actos, con la

exclusiva finalidad de obtener una sentencia condenatoria para el reo; situación que se encuentra expresamente prohibida por el artículo 23 de la Constitución General de la República .

Es importante señalar que si bien es cierto, tradicionalmente las garantías del artículo 23 constitucional hacen referencia y se han entendido como aplicables a la materia penal, también lo es que a través de la jurisprudencia P./J. 84/97 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha dejado en claro que las garantías de seguridad jurídica establecidas dicha norma, entre otras las relativas al principio non bis in ídem, o como el caso concreto, el de prohibición de absolución en la instancia, no se limitan a dicha materia penal, sino que bien pueden ser aplicadas a otras como la administrativa o fiscal.

De ello que consideremos que el artículo 46, fracción VIII del CFF vigente a partir del 2007 incumpla con este mandamiento constitucional, pues al permitirse que la autoridad discrecionalmente deje sin efectos una revisión cuando advierta determinados errores o ilegalidades cometidos por ella misma, pero con la posibilidad de subsanar éstos, se actualiza la práctica de “absolver de la instancia”, que genera un total estado de inseguridad jurídica a los contribuyentes; ya que como se menciona, ésta situación únicamente se efectúa con la finalidad de mejorar su deficiente actuación.

A guisa de ejemplo podemos señalar, con sustento precisamente en el artículo 46, fracción VIII del Código en cuestión, que una autoridad fiscal puede iniciar una visita domiciliaria en la que se cometan violaciones procesales tales como la entrega de la orden sin un citatorio previo, la trasgresión a la garantía de inviolabilidad domiciliaria en el levantamiento de un acta parcial de inicio sin que para ello los visitadores se hubieren identificado correctamente, la solicitud de contabilidad de ejercicios fiscales distintos a los revisados, la extensión en el plazo máximo de conclusión, entre otras, y a sabiendas de ella, continúe con la revisión para conocer el status fiscal del contribuyente, y antes de concluirla, simplemente

emita la determinación dejar sin efectos toda la revisión e iniciarla nuevamente a partir de la irregularidad, pero con la posibilidad de mejorar su actuación y no volver a cometer los errores que voluntaria o involuntariamente hubiere cometido.

Esta circunstancia, a la par de la inseguridad jurídica absoluta en que sumerge al gobernado, nos parece hasta cierto punto peligrosa y que sin lugar a dudas podrá generar corrupción, todo ello en perjuicio de los contribuyentes, ya que como se señala, la autoridad podrá conocer la situación fiscal de éstos últimos del ejercicio e incluso de otros no revisados (ante la violación procesal que ello implica), y una vez efectuado ello, iniciar una nueva revisión apegándose ahora sí, a las disposiciones legales aplicables.

En ese tenor, aquellos gobernados a los que se les inicie una visita domiciliaria, ante una absolución de la instancia por parte de la autoridad fiscalizadora, podrán argumentar la inconstitucionalidad del artículo 46, fracción VIII del CFF , bien en la vía de amparo indirecto, 15 días siguientes a que se realice la misma, o bien argumentarlo como un concepto de nulidad al interponer el juicio de nulidad en contra de la liquidación respectiva y posteriormente, alegarlo en el amparo directo; vías en las cuáles seguramente los tribunales federales determinarán dicha trasgresión a nuestra Carta Magna.

Es aplicable tesis con número de registro 256,043, emitida por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, de rubro y texto siguientes:

ABSOLUCIÓN DE LA INSTANCIA. PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS.

El artículo 23 constitucional prohíbe la práctica de absolver de la instancia, que consistía en que el reo no quedaba absuelto de responsabilidad, sino que se dejaba a salvo la posibilidad de iniciar una nueva instancia o procedimiento en su

contra, para llegar a una condena que no se pudo obtener en la instancia anterior, por deficiencia en las pruebas de cargo.

Y atenta esa prohibición, debe concluirse que una vez iniciado un procedimiento administrativo para fincar responsabilidades a una persona, por una infracción que se le atribuye, y dictada la resolución correspondiente, fincándole esa responsabilidad, en resolución definitiva y no revisable de oficio, dictada por la autoridad competente para ello, no es lícito que esa autoridad, ni ninguna otra del orden administrativo, revoquen la resolución o la dejen sin efectos, para el fin de iniciar un nuevo procedimiento, o de reponer el anterior, con el objeto de allegar mejores pruebas de cargo en contra del presunto infractor, pues ello equivale a una especie de absolución de la instancia, con violación de la seguridad jurídica de los ciudadanos y de la garantía consagrada en el precepto constitucional en comento. Así pues, la nueva resolución que se llegue a dictar, fincando la responsabilidad del afectado, en una nueva instancia inconstitucional, vendrá a resultar también, y necesariamente, inconstitucional, por venir a configurar una violación directa de la garantía constitucional examinada, al fincar una responsabilidad basada en una absolución de la instancia.

Así mismo, encuentra aplicación la siguiente jurisprudencia de la cual se advierte la aplicación de las garantías jurídicas del artículo 23 constitucional, no sólo a la materia penal, sino también a la fiscal y administrativa:

Tesis P./J. 84/97, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo VI, noviembre de 1997, p. 57, registro: 197366, (TMX 27195).

SENTENCIAS DE NULIDAD FISCAL PARA EFECTOS. EL ARTÍCULO 239, FRACCIÓN III, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE LAS ESTABLECE, NO ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 23 CONSTITUCIONAL. Aun cuando la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 23

constitucional no se limite a la materia penal, en atención a que, conforme al diverso 14 constitucional, tal garantía debe regir en todas las ramas jurídicas, el artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, en su fracción III, último párrafo, al establecer la hipótesis en que las sentencias deben declarar la nulidad para efectos en materia fiscal, no resulta violatorio de aquel precepto, en virtud de que es inexacto que el numeral ordinario permita más de tres instancias en el juicio contencioso administrativo, ya que la resolución que da efectos constituye una sentencia que determina la ilegalidad del acto impugnado y puede ser combatida a través del recurso previsto por el tercer párrafo de dicha fracción, lo que no implica que el mismo acto administrativo declarado nulo pueda ser materia de interminables juicios o procedimientos, tomando en consideración que la razón de ser del debate, la que fue objeto del proceso y constituyó la materia sobre la que versó la sentencia, una vez resuelta, constituye cosa juzgada y respecto de ella no procede ya intentar otro juicio, pues esto únicamente es posible si se plantea en contra de un acto administrativo nuevo y, por tanto, diferente.

Capítulo VI.
ATIPICIDAD GENÉRICA EN LAS SANCIONES DE LA LEY ANTILAVADO

En términos de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (en adelante Ley Antilavado), se contiene una serie de sujetos obligados que deberán presentar en los plazos y forma indicados en la propia norma y una serie avisos para identificar actividades vulnerables (artículo 17), cuyo incumplimiento genera, en términos del artículo 54 de la propia ley, diversas multas con cantidades de sumo elevadas.

En ese sentido, ante la complejidad de dicha ley, es una práctica común que muchos sujetos obligados no hubieran presentado en tiempo sus avisos ante el desconocimiento de su obligación, y que sólo hasta el momento en que la autoridad les envía una carta invitación o algún requerimiento, una vez corroborado que en efecto se encontraban constreñidos a presentar tales avisos, lo realicen, pero ya de forma extemporánea.

Ahora bien, una lectura de la ley en su conjunto pudiera hacer concluir que, a diferencia de lo que existe en el Código Fiscal Federal con su artículo 73, para el caso de la Ley Antilavado, no se permite como causa excluyente de la aplicación de las multas, el cumplimiento extemporáneo, lo que en estos momentos está poniendo en predicamentos e incluso ante la determinación de diversas multas pendientes de pago a muchos gobernados en nuestro país. Sin embargo, dicha ley prevé severos problemas de violación al principio de tipicidad al que deben someterse las infracciones administrativas, e incluso hemos llegado a obtener sentencias favorables por tales argumentos, como es aquella que puede ser descargada en el sistema de consulta de sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, bajo el número de expediente 992/19-08-01-6.

Por lo tanto, a continuación, exponemos el concepto de impugnación en cuestión, a fin de que el lector pueda hacer uso del mismo en la presentación de sus medios de defensa:

Concepto de impugnación

Es ilegal la resolución impugnada por violar lo dispuesto por la fracción V del artículo 3 de la Ley Federal del Procedimiento Administrativo en relación con los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Se afirma lo anterior toda vez que la autoridad demanda le impone diversas multas a mi representada con fundamento en lo dispuesto en el artículo 54, fracción I en relación con el artículo 53 fracción III, todos de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita; sin embargo, pierde de vista la demandada que la infracción establecida en el artículo 53, fracción III de la Ley, actualiza la multa prevista en la fracción I del artículo 54, únicamente cuando la presentación del aviso se realice a más tardar dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que debió haber sido presentado, siendo que mi representada no se ubica en ese supuesto, pues los avisos fueron presentados posterior Consulta de Sentencias Públicas, Tribunal Federal de Justicia Administrativa, http://www.tfjfa.gob.mx/servicios/consulta_sentencia/, consultado el 7 de junio de 2020, 12:01, a los treinta días siguientes a la fecha en que debieron haber sido presentados, razón por la cual, con base en el principio de tipicidad, no le son aplicables las multas que ilegalmente se le imponen por no actualizar los supuestos legales ahí previstos.

En efecto, al remitirnos a la resolución impugnada, se aprecia a foja _____lo siguiente:

En virtud de lo anterior….el Servicio de Administración Tributaria resuelve: Imponer una multa en cantidad de…con fundamento en lo dispuesto por el artículo

54 fracción I en relación con el artículo 53 fracción III, todos de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, toda vez que incumplió con la obligación de presentar en tiempo los avisos a que se refiere el segundo párrafo de la fracción V del artículo 17, en relación con el artículo 18 fracción VI de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, por lo que se hace acreedora a que se le imponga una multa mínima en cantidad ….., por cada aviso presentado en forma extemporánea y cuya suma asciende a la cantidad de …

De lo anterior se desprende que los fundamentos en los que la autoridad sustentó las multas que le impuso a la demandante son el artículo 54 fracción I y el artículo 53 fracción III, ambos de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita , mismos que a la letra disponen lo siguiente:

Artículo 53. Se aplicará la multa correspondiente a quienes:
[…]
III. Incumplan con la obligación de presentar en tiempo los Avisos a que se refiere el artículo 17 de esta Ley.

La sanción prevista en esta fracción será aplicable cuando la presentación del Aviso se realice a más tardar dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que debió haber sido presentado. En caso de que la extemporaneidad u omisión exceda este plazo, se aplicará la sanción prevista para el caso de omisión en el artículo 55 de esta Ley, o

Artículo 54. Las multas aplicables para los supuestos del artículo anterior de esta Ley serán las siguientes:
I. Se aplicará multa equivalente a doscientos y hasta dos mil días de salario mínimo general vigente en el Distrito Federal en el caso de las fracciones I, II, III y IV del artículo 53 de esta Ley;

Del artículo 53 antes citado, se desprende que se aplicará la multa correspondiente a quienes incumplan con la obligación de presentar en tiempo los avisos a que se refiere el artículo 17 de la Ley, es decir, a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente, según corresponda a aquel en que se hubiera llevado a cabo la operación que le diera origen y que sea objeto de Aviso.

Sin embargo, en el párrafo segundo de la fracción III que citó la autoridad, se establece una salvedad a dicha hipótesis, pues establece textualmente que:

Tal como dispone el artículo 23 de la Ley en comento. "…La sanción prevista en esta fracción será aplicable cuando la presentación del Aviso se realice a más tardar dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que debió haber sido presentado. En caso de que la extemporaneidad u omisión exceda este plazo, se aplicará la sanción prevista para el caso de omisión en el artículo 55 de esta Ley…"

De lo anterior claramente se desprende que la propia norma establece una condicionante para que pueda ser aplicable esa sanción al gobernado, siendo esta que el aviso se presente de forma extemporánea a más tardar dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que debió haber sido presentado, es decir, que se presentara dentro de los treinta días siguientes al día 17 del mes inmediato siguiente a la operación que le dio origen, estableciendo que, en caso contrario, es decir, si se presentara fuera de ese plazo, se aplicaría la "sanción" prevista en el artículo 55 de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, numeral que a la letra dispone lo siguiente:

Artículo 55. La Secretaría se abstendrá de sancionar al infractor, por una sola vez, en caso de que se trate de la primera infracción en que incurra, siempre y cuando cumpla, de manera espontánea y previa al inicio de las facultades de verificación de la Secretaría, con la obligación respectiva y reconozca expresamente la falta en que incurrió.

Visto lo anterior, mi representada no se ubica dentro de los supuestos para la imposición de sanción establecida en la fracción I del artículo 54, sino en la establecida en el artículo 55 de la misma ley, tal como lo diferencia el propio legislador de manera clara en el segundo párrafo de la fracción III del artículo 53, ya que como podrá advertirse de la resolución en pugna, la demandada puntualiza las fechas de presentación de los avisos en cuestión, siendo que todos ellos se presentaron en fecha _____ y las operaciones respectivas datan de entre _____, por lo que claramente y sin lugar a dudas, fueron presentados con posterioridad a los treinta días siguientes al día 17 del mes inmediato posterior a las operaciones, lo que inconcusamente se actualizó en la especie la hipótesis normativa del multicitado primer párrafo de la fracción III del artículo 53 de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita.

En ese orden de ideas, si en el presente caso se actualizó la hipótesis normativa contenida en el primer párrafo de la fracción III del artículo 53 de la citada ley, por lo que en estricto apego a la norma y en aras de salvaguardar la seguridad jurídica del gobernado, es aplicable en el presente caso la remisión que ese dispositivo jurídico hace al artículo 55 de la misma ley, y, por ende, la “sanción” aplicable al presente caso es la contenida en el propio artículo 55.

Corolario de lo anterior, toda vez al ser el numeral 55 el aplicable al caso en concreto, es incuestionable que la resolución sancionadora se encuentra indebidamente fundada en cuanto al fondo del asunto, pues, el actuar de la autoridad atenta directamente contra el principio de tipicidad aplicable a los actos administrativos, sus infracciones y sanciones, el cual establece que, para que proceda la imposición de una sanción, la conducta realizada por el afectado debe encuadrar exactamente en la hipótesis normativa previamente establecida, sin que sea lícito para la autoridad sancionadora ampliar ésta por analogía, mayoría de razón o por cualquier medio de interpretación.

Situación que, en la especie, no se observa, pues, como ha quedado expuesto en líneas anteriores, la demandada impuso en perjuicio de mi representada una sanción pecuniaria valiéndose para esto de una norma que no contiene la sanción aplicable al caso concreto.

Al respecto cobra aplicación la siguiente tesis jurisprudencial emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación P./J.100/2006, que a la letra dice:

TIPICIDAD. EL PRINCIPIO RELATIVO, NORMALMENTE REFERIDO A LA MATERIA PENAL, ES APLICABLE A LAS INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS. El principio de tipicidad, que junto con el de reserva de ley integran el núcleo duro del principio de legalidad en materia de sanciones, se manifiesta como una exigencia de predeterminación normativa clara y precisa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes. En otras palabras, dicho principio se cumple cuando consta en la norma una predeterminación inteligible de la infracción y de la sanción; supone en todo caso la presencia de una “lex certa” que permita predecir con suficiente grado de seguridad las conductas infractoras y las sanciones. En este orden de ideas, debe afirmarse que la descripción legislativa de las conductas ilícitas debe gozar de tal claridad y univocidad que el juzgador pueda conocer su alcance y significado al realizar el proceso mental de adecuación típica, sin necesidad de recurrir a complementaciones legales que superen la interpretación y que lo llevarían al terreno de la creación legal para suplir las imprecisiones de la norma. Ahora bien, toda vez que el derecho administrativo sancionador y el derecho penal son manifestaciones de la potestad punitiva del Estado y dada la unidad de ésta, en la interpretación constitucional de los principios del derecho administrativo sancionador debe acudirse al aducido principio de tipicidad, normalmente referido a la materia penal, haciéndolo extensivo a las infracciones y sanciones administrativas, de modo tal que si cierta disposición administrativa establece una sanción por alguna infracción, la conducta realizada por el afectado debe

encuadrar exactamente en la hipótesis normativa previamente establecida, sin que sea lícito ampliar ésta por analogía o por mayoría de razón.

Tesis P./J. 100/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXIV, agosto de 2006, p. 1667, registro 174326 (TMX 39619).

Acción de inconstitucionalidad 4/2006.- Procurador General de la República.- 25 de mayo de 2006.- Unanimidad de ocho votos.- Ausentes: Mariano Azuela Güitrón, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y José Ramón Cossío Díaz.- Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.- Secretarios: Makawi Staines Díaz y Marat Paredes Montiel.

Con la tesis antes transcrita se robustece el argumento central del presente concepto de impugnación, pues se reitera la rigidez con que se deben aplicar las infracciones y sanciones en materia administrativa, debiendo estar las conductas exactamente contempladas en la hipótesis normativa del artículo que se cita, sin que quede cabida a la mayoría de razón o interpretación de ninguna naturaleza.

Es en ese sentido que, si en el caso que nos ocupa, la autoridad aplicó una disposición que no contiene la sanción exactamente aplicable al caso concreto, la resolución carece de forma total de tipicidad y en tal virtud es de concluirse que se actualiza la causal de anulación contenida en la fracción IV del artículo 51 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo , razón por la cual esa H. Sala deberá declarar la nulidad lisa y llana de las multas impuestas.

Capítulo VII.
LA UTILIZACIÓN DE PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EN LA INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES

El artículo 14 de nuestra Constitución Política en México CPEUM establece que en los juicios del orden civil (en donde encuadra inmersa la materia fiscal y administrativa), la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley y a falta de ésta, se fundará en los principios generales de derecho.

Como se observa entonces, la aplicación de las normas tributarias al caso concreto, y desde luego, los argumentos de defensa sobre las irregularidades que puedan suceder en ese actuar, se encuentra arropada por 3 elementos que debe considerar el juez: a) la letra de la ley; b) la interpretación de la ley (ambas en un mismo nivel jerárquico) y c) a falta de una ley, en los principios generales de derecho.

Para entender el contenido de las dos primeras (la letra de la ley o la interpretación de la ley), el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF), nos da pauta cuando establece:

Artículo 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica.”

Lo primero que habrá de resaltarse es la deficiente redacción de dichos párrafos del artículo 5 del CFF , cuyo texto conlleva la posibilidad de incurrir en errores ante

la pretendida falta de distinción precisa entre los lineamientos para la “aplicación” de la norma fiscal y la “interpretación” de la misma.

El primer párrafo pareciera vincular a la “aplicación estricta” como un método de interpretación, pues el error se encuentra esencialmente en los primeros vocablos de párrafo segundo, cuando indica que “las otras disposiciones fiscales” pueden interpretarse aplicando cualquier método de interpretación; pareciendo que con el adjetivo “otras”, excluye a las mencionadas en el párrafo que precede, como objeto de la interpretación.

Sin embargo, no debemos confundirnos. Toda norma fiscal, aún aquellas que se refieren a cargas, excepciones, infracciones y sanciones, pueden y deben interpretarse. Empero, la aplicación de estas últimas será estricta, en cuanto que, una vez interpretados los alcances de su contenido, no pueden aplicarse a otros supuestos no previstos, bajo ninguna situación, incluyendo la analogía o la mayoría de razón. Es esto a lo que se refiere el artículo 14 constitucional cuando indica que la sentencia considerará la “letra” de la ley.

En ese sentido se aprecian, pues, dos ámbitos diversos inmersos conjuntamente en el artículo 5 del CFF : el de la aplicación estricta (o letra de la ley), y el de la interpretación de la norma fiscal (incluyendo aquellas de aplicación estricta).

En el primer rubro, el propio artículo 5 del CFF nos da un referente para determinar cuáles son aquellas normas que establecen una “carga” al particular, y que esencialmente se refieren a algunos de los elementos de los tributos: sujeto, objeto, base y tasa o tarifa, indicando que, en conjunto con las que establecen excepciones, infracciones y sanciones, serán se aplicación estricta en cuanto que no pueden aplicarse a otros hechos imponibles similares.

Esta obligación implicará, necesariamente, interpretar la norma de aplicación estricta para conocer su contenido y alcances y una vez efectuado ello, no

utilizarse para regir otras situaciones, aun siendo casos análogos o que por mayoría de razón pudiera considerarse que deben ser tratados en los mismos términos, para finalmente aplicarlo conforme a su “letra”.

La jurisprudencia y la doctrina, además, han identificado como elementos del tributo el lugar y época de pago, sin embargo, estos últimos dos quedan excluidos expresamente por la norma, como objetos de una aplicación estricta.

Por “sujeto” debe entenderse el elemento subjetivo de la relación tributaria. Bien sea referido al sujeto activo como ente titular del poder tributario (Estado), o al sujeto pasivo, como obligado tributario vinculado a cumplir con la obligación sustantiva del cumplimiento del tributo. El “objeto” de todo tributo, es lo que grava la ley. La realidad económica sujeta a gravamen como por ejemplo la riqueza, actos o actividades, etc.

Por su parte la “base”, será la magnitud o la medición del hecho gravado, a la cual se le aplica la correspondiente tarifa, para de esta manera liquidar el monto de la obligación tributaria, esto es, el quantum del hecho generador sobre el que se aplica la tarifa. La “tasa o tarifa” en términos generales implicará el monto que se aplica a la base gravable y en virtud de la cual se determina el valor final en dinero que debe pagar el contribuyente.

Como podrían ser a guisa de ejemplo, supuestos de exención o no sujeción, deducción o acreditamiento.

En ese tenor, no debe pasar inadvertido que, como lo ha determinado la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante jurisprudencia 3ª./J 18/91, toda norma requiere de una interpretación, aunque sea literal, sin importar su rango, ya sea constitucional, legal, reglamentario, contractual o de cualquier otra índole, y un principio de hermenéutica obliga a interpretar los preceptos jurídicos en función a los demás que integran el ordenamiento al que pertenecen, y en función a los

demás ordenamientos que integran un determinado régimen jurídico; sin que ello implique que en materia impositiva una interpretación estricta pero al fin y al cabo interpretación, vaya a obligar al sujeto pasivo de la norma tributaria al pago de contribuciones no establecidas en las leyes fiscales. En consecuencia, interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad que prevalece en dicha materia, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Bien, desde nuestra óptica, el defensor deberá primeramente determinar si la norma tributaria aplicada es o no de aplicación estricta, en cuyo caso, una vez interpretados sus alcances y sentidos (generalmente bajo los métodos de interpretación gramatical o literal, lógico y sistemático), dicho norma sólo podrá aplicarse para ese caso concreto y no otros similares.

Tesis 3a./J 18/91, Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, tomo VII, Abril de 1991, p. 24, registro: 207014, (TMX 166329), de rubro: “LEYES FISCALES. LA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN ESTRICTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA.”

A partir de ello, el resto de las normas respectivas pueden interpretarse con un sentido no restrictivo, sino incluso llegarle a dar alcances que el mismo texto de la norma pareciera que expresamente no los contiene. Veamos los dos siguientes ejemplos: el primero respecto de una norma de aplicación estricta y el segundo respecto de una que no goza de tal característica.

Primer ejemplo. El artículo 2 A, de la ley del IVA establece:

ARTICULO 2o.-A.- El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I.- La enajenación de:

[...]

b).- Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de:

1.- Bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos. Quedan comprendidos en este numeral los jugos, los néctares y los concentrados de frutas o de verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias.

2.- Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos.

Con base en lo anterior, surgió la controversia jurídica en cuanto si la enajenación de yogurt para beber debía ser o no considerado a tasa 0%.

Para encontrar la solución, la SCJN se avocó en este caso a determinar cuál era el auténtico significado y alcance del concepto “yogurt”, y encontró que de acuerdo al artículo 382 del Reglamento de la Ley General de Salud en Materia de Control Sanitario de Actividades, Establecimientos, Productos y Servicios , define al yogurt como el producto obtenido de la mezcla de la leche entera, semidescremada o descremada con leche descremada deshidratada, sometido a un proceso de pasteurización y coagulación por fermentación, mediante la inoculación con bacterias lacto-bacillus bulgaricus, y estreptococcus-thermophillus.

Una vez determinado lo anterior, entonces, sus alcances no podían ser otros más que los de considerar al mismo como una bebida distinta de la leche, que, por tanto, no podía aplicársele una tasa del 0%, porque en efecto, la excepción del citado numeral de la ley de IVA era dirigida en forma expresa a dichas bebidas distintas de la leche y su aplicación no podría suceder aún tratándose de supuestos similares, analógicos o de mayoría de razón. Esto es, la aplicación de la

norma que regulaba el objeto del tributo no podía tener más alcances que los expresamente previstos en el supuesto de que se trataba.

Segundo ejemplo. El artículo 137 del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

Cfr. Tesis: 2a. LXXV/99, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo IX, mayo de 1999, p. 515, registro: 193874, de rubro: “VALOR AGREGADO. LA TASA DEL 0% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 2o.-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES APLICABLE A LA ENAJENACIÓN DEL YOGHURT PARA BEBER, PUES ÉSTE CONSTITUYE UNA BEBIDA DISTINTA DE LA LECHE.”

Artículo 137.- Cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días, a las oficinas de las autoridades fiscales. Tratándose de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, el citatorio será siempre para la espera antes señalada y, si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino. En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio de instructivo que se fijará en lugar visible de dicho domicilio, debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia para dar cuenta al jefe de la oficina exactora.

En este otro ejemplo, para determinar los alcances de dicho procedimiento de las notificaciones personales, se debe establecer si dicha norma es o no de aplicación estricta. En el caso particular no lo es, justamente porque no se adecua a ninguno de los supuestos del artículo 5 del CFF y ello implica que puede ser interpretado bajo cualquier método y darles incluso mayores alcances que los establecidos en el texto de la norma.

Por lo tanto, sobre el particular y luego de varios años de evolución interpretativa sobre el tema, la SCJN ha llegado a establecer que si bien del contenido literal del artículo 137 del CFF , no se aprecia la obligación de levantar acta circunstanciada en donde se haga constar que el notificador acudió a domicilio por primera ocasión, se cercioró de que era el correcto y asentó las razones de cómo se cercioraba de ello; que requirió la presencia del interesado o su representante legal, se cercioró de que no estaba presente y señaló las razones de cómo tuvo tal conocimiento; y que dejó el citatorio con un tercero debiendo circunstanciar el vínculo de dicho tercero con el interesado; que nuevamente acudió al día hábil siguiente y volvió a cerciorarse del domicilio, requerir la presencia del interesado y circunstanciar cómo se enteró de la desatención al citatorio; con quien se entendió la diligencia y nuevamente su vínculo con el contribuyente; que le dejó a él la notificación y copia de la resolución con firma autógrafa, todos estos elementos deben cumplirse en este tipo de notificaciones, si se interpreta dicha norma con las garantías de fundamentación y motivación y demás de seguridad jurídica de los artículos 14 y 16 constitucionales.

66 Cfr. Tesis: 1a./J. 57/2008, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXVIII, julio de 2008, p. 310, registro 169260, (TMX 96698) de rubro: “NOTIFICACIÓN PERSONAL EN MATERIA FISCAL. EL ARTÍCULO 137 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL CONTENER TODOS LOS ELEMENTOS NECESARIOS PARA REALIZARLA, NO VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA PREVISTA EN LOS ARTÍCULOS 14 Y 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.” así como Tesis: 2a./J. 82/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXX, julio de 2009, p: 404, registro: 166911, (TMX 33271),de rubro: “NOTIFICACIÓN PERSONAL PRACTICADA EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 137 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. DATOS QUE EL NOTIFICADOR DEBE ASENTAR EN LAS ACTAS DE ENTREGA DEL CITATORIO Y DE LA POSTERIOR NOTIFICACIÓN PARA CUMPLIR CON EL REQUISITO DE CIRCUNSTANCIACIÓN, CUANDO LA DILIGENCIA RELATIVA SE ENTIENDE CON UN TERCERO.”; tesis: 2a./J.

158/2007 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXVI, agosto de 2007, p: 563, registro 171707, (TMX 31325), de rubro "NOTIFICACIÓN FISCAL DE CARÁCTER PERSONAL. LA RAZÓN CIRCUNSTANCIADA DE LA DILIGENCIA DEBE ARROJAR LA PLENA CONVICCIÓN DE QUE SE PRACTICÓ EN EL DOMICILIO DEL CONTRIBUYENTE (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 137 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN)", y finalmente tesis: 2a./J. 101/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXV, junio de 2007, p: 286, registro: 172183, (TMX 43118), de rubro: "NOTIFICACIÓN PERSONAL PRACTICADA EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 137 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EN EL ACTA RELATIVA EL NOTIFICADOR DEBE ASENTAR EN FORMA CIRCUNSTANCIADA, CÓMO SE CERCIORÓ DE LA AUSENCIA DEL INTERESADO O DE SU REPRESENTANTE, COMO PRESUPUESTO PARA QUE LA DILIGENCIA SE LLEVE A CABO POR CONDUCTO DE TERCERO."

Esto es, que, al no ser una aplicación estricta, los alcances de dichas normas que no establecen cargas, excepciones, infracciones o sanciones, pueden tener un alcance mayor al de su texto, es decir, una interpretación extensiva, que viene a conformarse con la utilización de alguno de los métodos manejados por la hermenéutica jurídica.

Ahora bien, como lo hemos mencionado, dentro de estas directrices tiene también cabida la aplicación de los famosos principios generales del derecho, cuya esencia y contenido muchas veces no es del todo conocido y, por ende, vale la pena hacer algunas consideraciones:

Los principios generales del derecho son la formulación más genérica de los valores establecidos por nuestro actual orden jurídico y, por tanto, parten de aspiraciones de justicia social. En ese tenor, se tratarán de normas constituidas por doctrina o aforismos que gozan de general y constante aceptación de los jurisconsultos y juzgadores.

Para Preciado Hernández, se trata de “los principios generales de ética social, derecho natural o axiología jurídica, descubiertos por la razón humana, fundados en la naturaleza racional y libre del hombre, los cuales constituyen el fundamento de todo sistema jurídico posible o actual.”

Como se observa, dichos principios incluyen desde el orden del derecho natural, hasta los rubros de ética social o bien de principios axiológicos del derecho como sustento de un sistema jurídico.

Voz “principios generales del derecho” en Diccionario Jurídico UNAM, Tomo III, Editorial Porrúa, México, 1989, p. 234. El jurista polaco Jerzy Wróblewski8 nos indica tres modos en que pueden coexistir los principios generales del derecho:

a) Principios del Derecho Positivo. Su característica en cuanto apegados a la positividad es que están previstos en forma expresa en la norma, o bien de manera tácita en diversas normas de las que se extrae una conclusión genérica que no se sobrepone al contenido de las mismas.

b) Principios implícitos del derecho. Se manifiestan en premisas que dieron lugar a la existencia de la norma o a la conclusión de la norma determinados a partir de la inducción para las premisas y de deducción para las consecuencias. Esto es, en el primer caso, determinar a partir tanto del método de inducción como de la deducción, los “procesos” que llevaron al operador jurídico a crear la hipótesis jurídica.

c) Principios extrasistemáticos del derecho. Es decir, los principios que provienen de sistemas externos al derecho, reglas sociales, morales, costumbre, etcétera, con la característica de ser aceptadas por la sociedad como valores universales.

La función principal de este tipo de principios se encuentra íntimamente vinculada con la necesidad intrínseca del derecho de acceder a la justicia como valor fundamental de todo sistema jurídico.

Ante la ausencia de la ley, y de una correcta apreciación de la ley, la decisión del jugador deberá orientarse por la justicia, concretada en principios generales del derecho reconocidos por la comunidad en un lugar y momento histórico determinados.

Por ende, al momento de interpretar y aplicar la norma fiscal e incluso ante la ausencia de una norma expresa que establezca la situación jurídica tributaria de un contribuyente, se puede hacer uso e invocar dichos principios generales de derecho para sustentar el medio de defensa respectivo, los que deberán ser considerados por el juez, acorde al ya mencionado artículo 14 constitucional.

Al respecto de lo anterior, debe tomarse en cuenta que no existe un ordenamiento jurídico en concreto que prevea de manera enumerada tales principios en los términos aquí manifestados. La otrora Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo un criterio en el año 1934, en la que precisamente se reconoció la problemática de que no hay legislación en concreto que los prevea o defina, y establece que los distintos tratadistas del momento “admiten que los “principios generales del derecho” deben ser verdades jurídicas notorias, indiscutibles, de carácter general, [...] de tal manera que el Juez pueda dar la solución que el mismo legislador hubiere pronunciado si hubiere estado presente, o habría establecido, si hubiere previsto el caso; siendo condición también de los aludidos “principios”, que no desarmonicen o estén en contradicción con el conjunto de normas legales cuyas lagunas u omisiones han de llenarse aplicando aquéllos”.

Ahora se transcriben algunos de principios generales de derecho de uso común, señalando su expresión en latín y posteriormente su significado.

Véase: Semanario Judicial de la Federación, Quinta época, tomo LV, p. 2642, registro 357113, de rubro “PRINCIPIOS GENERALES DE DERECHO”.

- *Lex posterior derogat legi priori*. Ley posterior deroga a la ley anterior.
- *Lex especialis derogat legi generali*. La ley especial deroga a la ley general.
- *Res judictada pro veritate habetur*. La cosa juzgada debe ser reconocida como verdadera.
- *De minis no curat praetor*. El pretor no se ocupa de las cosas de escasa importancia.
- *Ne ultra petita*. La condena no puede sobrepasar la demanda.
- *Et auditori altera pars*. Hay que oír a la parte contraria.
- *In dubio pro reo*. En caso de duda se debe decidir a favor del acusado.
- *In dubio pro libértate*. En caso de duda se debe decidir por la libertad del acusado.
- *Nemo plus iuris transferre potest quam ipse haberet*. Nadie puede transferir más derechos que los que él tiene.
- *Casum sentit dominus*. El propietario soporta el daño resultante del azar.
- *Quisquis praesumitur bonus*. Se presume que todos son inocentes (buenos).
- *Venire contra factum propium*. No se puede atacar lo que resulta del propio hecho.
- *Iura scripta vigilantibus*. Las leyes han sido escritas para los que no son negligentes.
- *Favor legitimatatis*. El derecho favorece lo que es legítimo.
- *Non est tolerabilis ignorantia in ipso proprio*. No es tolerable la ignorancia de un hecho propio.
- *Propium factum nemo impugnare potest*. Nadie puede impugnar un hecho propio.
- *Ubi eadem est ratio, idem jus*. A igual razón, igual derecho.
- *Ubi eadem est ratio, eadem juris dispose teiosse debet*. Donde hay igual razón, debe haber igual disposición.
- *Tantum devolutum, quantum apellatum*. Conoce el superior sólo de lo que apela.

- *Absentia longa et mors aequiparantur*. La ausencia prolongada y la muerte se equiparan.
- *Onua probandi incumbi actori*. La carga de la prueba incumbe al actor.
- *Res transit cu monere suo*. La cosa se transmite con sus cargas.
- *Casus fortuitus in nulio contractu praestatut*. En ningún caso se responde del caso fortuito.
- *Pendente conditione nihil interim debeteur*. Mientras está pendiente la condición nada se debe.
- *Confessus pro iudicato habetur*. Al confeso se lo tiene por juzgado.
- *Nemo tenetur edere contra se*. Nadie está obligado a hacer manifestaciones contra sí mismo.
- *Confession soli confitenti nocet*. La confesión sólo perjudica al que la hace.
- *Ex facto, oritur isu*. El derecho nace del hecho.
- *Da mihi factum, dabo tibi ius*. Dame los hechos y te daré el derecho.
- *Dolus non praesumitur*. El dolo no se presume.
- *Qui isu suo utitur, nemini facit iniuriam*. Quien ejerce su derecho a nadie injuria.
- *Locus regit forma actus*. La ley del lugar regula la formalidad de los actos.
- *Notorium non eget probatione*. Lo notorio no requiere prueba.
- *Ignorantia legis non excusat*. La ignorancia de la ley no excusa.
- *Ubi lex non disinguit, nec nostrum est disntinguere*. Cuando la ley no distingue, no hay por qué distinguir.
- *Non sunt iudicandae leges*. Las leyes no han de ser juzgadas.
- *Libertas est potestas faciendi id quod iure lecet*. Libertad es la facultad de hacer lo que es permitido por la ley.
- *Mort omnia solvi*. La muerte no extingue todas las obligaciones personalísimas.
- *Sine causa, nulla obligatio*. Sin causa no hay obligación.
- *Ius et obligatio sunt correlativa*. El derecho y la obligación son correlativos.
- *Obligatio non praesumitur*. La obligación no se presume.
- *Nemo debet bis vexari pro una et aedem causa*. Nadie debe ser perseguido dos veces por la misma causa.
- *Non bis in idem*. No dos veces por lo mismo.

- *Probatio vincit praesumtionen*. La prueba vence a la presunción.
- *Possidenti non competit actio, sed exceptio*. Al poseedor no le compete la acción, sino la excepción.
- *Nulla regula sine exceptione*. No hay regla sin excepción.
- *Exceptio declarat regulam*. La excepción aclara la regla.
- *Prior tempore, potior iure*. Primero en tiempo, primero en derecho.
- *Actori incumbit probatio*. La prueba incumbe al demandante.
- *Actus interpretandus est potius ut valeat quam ut pereat*. En la interpretación de un acto se debe buscar validarlo más bien que anularlo.
-Dura lex, sed lex. La ley es dura, pero es la ley.
- *Ei incumbit probatio qui dicit non qui negat*. La prueba incumbe al que afirma, no al que niega.
- *Expressa noncent, non expressa non nocent*. Lo que está expresado puede perjudicar; lo que no está expresado no puede perjudicar.
- *Factum negantis probatio nulla est*. No hay prueba del hecho negativo.
- *Forma dat esse rei*. La forma da existencia a la cosa.
- *Idem est non ese et non probari*. La misma cosa es no existir y no probarse.
- *Majorn pars trahit ad se minoren*. La parte mayor atrae a sí la menor. (Lo accesorio sigue la suerte de lo principal).
- *Mobilia personam sequuntur*. Los muebles siguen a las personas.
- *Nulla poena sine lege*. No hay pena sin ley.
- *Qui dicit de uno negat de altero*. Quien afirma respecto de un lado del dilema niega respecto del otro.
- *Summun jus, summa injuria*. Derecho extremo, suprema injusticia.
- *Testis unus testis nullus*. Un sólo testigo, ningún testigo.

Estos elementos vienen a constituir herramientas de suma importancia para los operadores de la norma tributaria y en la medida en que conozcamos a mayor profundidad su contenido y alcances, continuaremos abonando al mejoramiento de nuestro Estado de Derecho.

Capítulo VIII.

PAPELES DE TRABAJO EN MATERIA FISCAL FEDERAL. SU REQUERIMIENTO ILEGAL DURANTE LAS REVISIONES DE GABINETE

Las llamadas “revisiones de gabinete o escritorio”, reguladas por el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF), parten de un procedimiento relativamente sencillo a través del cual la autoridad realiza una o más solicitudes de información y documentos, y una vez proporcionados ellos, se emite un oficio de observaciones a partir del cual, en caso de no haberse desvirtuado los hechos u omisiones ahí consignados, se procede a determinar y notificar la liquidación respectiva.

Sin embargo, la sencillez en sus lineamientos no implica que la autoridad fiscal no incurra las más de las veces en excesos e ilegalidades, como es la que ya sido puesta en evidencia por jurisprudencia del propio Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante tesis VII-J-SS-84 (Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Séptima Época. año III, no. 27. octubre 2013. p. 50. TMX 407957).

En ese sentido, a través de dicha jurisprudencia se pone de manifiesto la ilegalidad generada por las autoridades fiscales federales o de las entidades federativas, cuando en su solicitud de información y documentación, solicitan “papeles de trabajo” (que en términos del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación son parte de la contabilidad) bajo determinados “lineamientos” o “contenidos”, que particularmente les puedan resultar benéficos para ahorrarse tiempo o energía en la detección de omisiones que eventualmente generen la determinación de algún crédito fiscal.

Estamos hablando de aquellas solicitudes de información y documentación en las que la autoridad especifica cómo debe ser emitido y bajo qué contenido se le entreguen papeles de trabajo, y que resulta del todo ilegal, dado que en el caso de

la revisión de gabinete, la facultad de la autoridad para requerir información y documentación del contribuyente se constriñe a la precisión, en su caso, del registro contable correspondiente, pero no de los datos que el mismo deba contener.

Por tanto, resulta indebidamente fundada y motivada aquella orden en la que la autoridad exija documentos con los datos que no está legalmente autorizada a requerir.

Así es, mediante contradicción de sentencias número 328/12-16-01-7/ Y OTRO /440/13-PL-10-01.- Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se estableció lo siguiente:

REVISIÓN DE GABINETE. FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LA ORDEN QUE LA CONTIENE.- De una interpretación conjunta, sistemática y armónica de los artículos 28 del Código Fiscal de la Federación, 26, 27 y 29 de su Reglamento vigente hasta el 7 de diciembre de 2009, actualmente 29, 30, 31 y 32 del referido Reglamento en vigor a partir del 8 siguiente, en relación con el diverso 42, fracción II del primer ordenamiento citado, se puede determinar que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, se encuentran compelidos a tener registros contables, cuentas especiales y sistemas que mejor se adapten a su objeto social, esto es, a las actividades que realicen; debiendo reunir entre otras características, el que sean analíticos, descriptivos y cronológicos de todas las operaciones, actos o actividades, y en el caso que se trate de los libros de diario y mayor, estar debidamente encuadernados, empastados y foliados; así que, la facultad de la autoridad para requerir información y documentación del contribuyente, se constriñe a la precisión, en su caso, del registro contable correspondiente, pero no de los datos que el mismo deba contener, dado que cualquier irregularidad relacionada con la obligación de llevar la contabilidad observada por la fiscalizadora y que encuadre en las hipótesis establecidas en el artículo 83 del Código Fiscal citado, son consideradas como infracción y, por tanto, sujetas a la

imposición de las sanciones reguladas por el artículo 84 del mismo ordenamiento. Por tanto, resulta indebidamente fundada y motivada aquella orden en la que la autoridad exija documentos con los datos que no está legalmente autorizada a requerir.

Contradicción de Sentencias Núm. 328/12-16-01-7/ YOTRO/440/13-PL-10-01.- Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 26 de junio de 2013, por mayoría de 8 votos a favor y 2 votos en contra.- Magistrado Ponente: Carlos Mena Adame.- Secretaria: Lic. Rosa Guadalupe Olivares Castilla. (Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/28/2013).

Es decir que en la orden de escritorio o gabinete se puede solicitar el registro contable correspondiente pero no los datos que el mismo debe contener.

Esto sistemáticamente es violentado por la autoridad fiscalizadora, pues es práctica común de todas las auditorias, las solicitudes en las que la autoridad requiere papeles de trabajo, pero con determinado contenido y datos, en forma contraria a la citada jurisprudencia.

Para ejemplificar lo anterior, pensemos en la siguiente solicitud de papeles de trabajo:

1.- Exhiba original para su cotejo y proporcione fotocopia legible del papel de trabajo impreso que contenga la relación analítica del Valor de Actos o Actividades efectivamente cobrados, por cada uno de los meses del periodo sujeto a revisión, en el cual se detallen los siguientes datos:
A).- Número de comprobante.
B).- Fecha de expedición del comprobante.
C).- Nombre del cliente.
D).- Registro Federal de Contribuyentes del cliente.

E).- Concepto de la operación.
F).- Monto de la operación.
G).- Impuesto al Valor Agregado de la operación.
H).- Impuesto retenido (en su caso)
I).- Total de la operación
J).- Fecha de cobro del comprobante.

En caso de que el pago se haya efectuado con depósito deberá señalar la transferencia electrónica, número de cuenta bancaria, nombre de la institución bancaria y fecha en que el cheque fue efectivamente cobrado por el contribuyente sujeto a revisión.

El papel de trabajo a que se refiere este numeral deberá presentarse impreso debidamente firmado por el contribuyente o su representante legal y en archivo de Excel en disco óptico (CD).

En ese caso, resulta notorio que la autoridad excede sus facultades, al no existir fundamento legal que establezca que tales papeles de trabajo deben contar con los detalles que solicita, sobre todo por lo que respecta al detalle del Impuesto al Valor Agregado de la operación y del impuesto retenido (en su caso), razón por la cual es ilegal dicha solicitud de información y sus posteriores actuaciones de las que es origen.

A mayor abundamiento, de la interpretación conjunta, sistemática y armónica, en específico, de lo dispuesto por los artículos 42, fracción II y 48 fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación , no se desprende que se faculte a la autoridad para que requiera que los informes y documentos de la contabilidad del contribuyente, sean exhibidos con la especificidad que se precise en la solicitud correspondiente; en razón de que únicamente hacen referencia a la formulación de dicho requerimiento en forma general.

Máxime, cuando también se advierte que la referida normatividad, concede al particular libertad para determinar la forma en que ha de llevar su información contable, pudiendo elegir el registro o sistema que mejor se adapte a las actividades que realice, siempre que cumpla con ciertos requisitos en cuanto a su contenido y características, entre los que se destacan:

• Deberá ser siempre analítica y efectuarse dentro de los dos meses siguientes, a la fecha en que se realicen las actividades que en ella se hagan constar.

• Tendrán que consignarse en forma descriptiva, todas las operaciones, actos o actividades del contribuyente, siguiendo el orden cronológico en que se efectúen.

• El libro diario y mayor que en su caso la integren, deberán estar debidamente encuadernados, empastados y foliados, y se tendrá que señalar el nombre, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien se trate.

• La contabilidad incluirá los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios, los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes, los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y los registros de estos, las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, se niega lisa y llanamente la existencia y notificación del oficio de observaciones, cuando se esté obligado a llevar dichas máquinas, así como la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales.

Así pues, no debe perderse de vista que de conformidad con la fracción IV, del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, todo acto de autoridad debe estar debidamente fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate, para poder afectar válidamente la esfera jurídica de los particulares, por lo que el presupuesto indispensable para que ello ocurra, es la existencia del

precepto legal que sirva de sustento a la realización del acto, como se acredita con la transcripción del numeral en comento, el cual al efecto dispone:

Artículo 38.- Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:
[….]
IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

En ese contexto, si bien la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación tiene la potestad de requerir a los contribuyentes la presentación de su contabilidad, datos, informes o demás documentos, a efecto de verificar que han cumplido con sus obligaciones fiscales, dicha atribución no debe ser ejercida de una manera arbitraria, requiriendo que la exhibición de la información y documentación, contengan tal o cual dato, pues basta con que señale de forma clara y precisa cuáles son los informes y documentos que solicita, para que el contribuyente los presente, en todo caso, conforme a los requisitos que para tal efecto establezca la norma.

Siendo ello así, en razón de que no se soslaya que aun cuando el artículo 28 del CFF, establece que la contabilidad debe ser analítica, mientras que el diverso 29 de su Reglamento , prevé que las anotaciones deben ser en forma descriptiva y siguiendo el orden cronológico de las operaciones, ello no implica que se faculte a la autoridad para requerir la presentación de la contabilidad con la formalidad y con el contenido de los datos que pretende.

De ahí que, si las solicitudes de información y documentación son ilegales, tal cuestión trasciende al sentido de la resolución, máxime si la autoridad toma en cuenta el contenido de dichos papales de trabajo (como usualmente lo hace), para determinar los hechos u omisiones del oficio de observaciones y el posterior crédito fiscal.

Finalmente, es importante que, al realizar el argumento en los medios de defensa, no se pierda de vista que en términos del artículo 51, fracción III de la LFPCA, cuando existen vicios del procedimiento, el promovente debe señalar de qué manera afectó sus defensas y cómo trascendió al sentido de la resolución dicha violación procedimental.

Es decir, debe existir una trascendencia en el hecho de que la autoridad ilegalmente requiera papeles de trabajo con determinado contenido en el sentido de que en el crédito fiscal se determine un impuesto omitido precisamente porque derivado del contenido del tales papeles de trabajo, o de su ausencia, es que la autoridad rechaza deducciones o IVA acreditable, o presume depósitos bancarios como ingresos, y es menester que se aborde como parte de la argumentación, que precisamente si la autoridad requirió, por ejemplo, que le explicara a través de un papel de trabajo el origen de diversos depósitos bancarios y el contribuyente no logró demostrar tal origen y, en consecuencia, se le presumen estos como ingresos acumulables, unir esa falta de demostración del origen al hecho precisamente de que para tales efectos la autoridad solicitó la presentación de papeles de trabajo con determinado contenido. Es ahí donde podremos encontrar el verdadero alcance y valor de conocer la ilegalidad a que hemos hecho mención.

Capítulo IX.

ALCANCES DE LAS REVISIONES DE GABINETE SOBRE LA CONTABILIDAD DE LOS CONTRIBUYENTES. PROHIBICIÓN PARA CONSERVARLA DURANTE EL PLAZO DE LA REVISIÓN EN SUS OFICINAS

Hoy en día, a nivel nacional se están cometiendo una serie de acciones fiscalizadoras por parte de las autoridades, que resultan violatorias a los derechos humanos de los contribuyentes y a la correcta interpretación que debe prevalecer en el ejercicio de las facultades de comprobación.

Tal es el caso de las llamadas “revisiones de gabinete” o “escritorio”, que como todos sabemos, son aquellas previstas en el artículo 42, fracción II del Código Fiscal de la Federación , que permiten a la autoridad efectuar la revisión de la contabilidad, papeles, datos o informes de los contribuyentes, en las oficinas de dichas autoridades y no así en el domicilio de los contribuyentes.

Sin embargo, nuestra experiencia en el litigio nos ha llevado a concluir que, en forma sistemática, la autoridad fiscal federal ha estado incurriendo en excesos con relación a dicha facultad de comprobación, pues en forma totalmente exorbitante requiere para que se “entregue” la contabilidad de un contribuyente en sus oficinas, cuando tal situación no corresponde a derecho.

Ciertamente, las revisiones de gabinete en todo el país son ilegales, al violarse los artículos 28, 38, fracción IV, 42, fracción II, 48 del Código Fiscal de la Federación, 1, 14 y 16 constitucionales en relación con el derecho humano al uso y goce de sus bienes del artículo 8, 21, 25 de la Convención Interamericana de los Derechos Humanos.

Lo anterior es así porque, durante el procedimiento de revisión de gabinete la autoridad requiere sin justificación alguna, el “proporcionar” el uso y goce de la

contabilidad que es de su propiedad, es decir, que le “entregara” dicha contabilidad en sus oficinas, en trasgresión a los artículos 42, fracción II y 48 del Código Fiscal Federal , lo que violentó sus derechos humanos, entre otros el de propiedad privada, uso y goce de bienes, legalidad y seguridad jurídica; situación que dejó un estado de indefensión al contribuyente derivado de que tales facultades no están previstas en la ley y por tanto no supo a qué a tenerse frente a ellas ni contar con los medios legalmente idóneos para defenderse; y que trascendió al sentido de la resolución pues con base en tales elementos, se determinó el crédito fiscal respectivo.

Así es, el artículo 21 de la citada convención indica:

Artículo 21. Derecho a la Propiedad Privada
1. Toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes. La ley puede subordinar tal uso y goce al interés social.
2. Ninguna persona puede ser privada de sus bienes, excepto mediante el pago de indemnización justa, por razones de utilidad pública o de interés social y en los casos y según las formas establecidas por la ley.
3. Tanto la usura como cualquier otra forma de explotación del hombre por el hombre, deben ser prohibidas por la ley.

Es decir, un derecho humano a usar y gozar de sus bienes, de los que no puede ser privado.

Ahora bien, es criterio de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que la contabilidad es propiedad del comerciante, conforme a las tesis con número de registro 3531701 y criterio que fue compartido por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en tesis con número de registro 250085, que a la letra dicen:

LIBROS DE LOS COMERCIANTES, EXHIBICIÓN DE LOS. Los libros de los comerciantes son la historia exacta y minuciosa de sus negocios, y como obra suya, la ley les reconoce su propiedad y les garantiza su secreto. Ahora bien, el legislador ha sido en extremo precavido para asegurar el sigilo de la contabilidad, pues no obstante que estableció diversas normas a las que debe sujetarse el comerciante en relación con los libros que debe llevar, prohíbe expresamente toda pesquisa de oficio para inquirir si llevan o no libros arreglados. Sin embargo, y con carácter de excepción, en los artículos 43 y 44 del Código de Comercio, se impone a los comerciantes la obligación de comunicar y exhibir sus libros, obligación que tiene su fundamento jurídico en que, si bien en conjunto son propiedad de quien los lleva, los asientos en particular son dominio de todos los que han participado en el negocio a que se refiere. Estas ideas permiten aclarar el texto del artículo 44 transcrito, en el sentido de que la exhibición sólo está autorizada respecto a los libros que pertenezcan a uno de los colitigantes, porque como se ha dicho por un tratadista "en los libros de propiedad de un extraño, no hay aquella comunidad de los asientos, fundamento de la obligación de exhibirlos".

Amparo civil en revisión 2590/40. "Dulce", S. A. 29 de octubre de 1941. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Alfonso Francisco Ramírez. Relator: Gabino Fraga.

LIBROS DE CONTABILIDAD. CUANDO SE OFRECEN COMO PRUEBA ANTE LA AUTORIDAD FISCAL ADMINISTRATIVA SIN EXHIBIRLOS, DICHA AUTORIDAD DEBE REQUERIR AL OFERENTE PARA QUE LOS PRESENTE. Si la causante ofreció como pruebas los libros de contabilidad de la empresa, sin haberlo exhibido o presentado ante la autoridad fiscal correspondiente (Dirección General Técnica de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público), ésta, en lugar de resolver el recurso de revocación relativo expresando que las referidas pruebas no fueron presentadas, sino que simplemente fueron ofrecidas, debió requerir a dicha causante para que presentara los libros aludidos. Esto es así, porque si bien los libros de contabilidad de una empresa pueden considerarse genéricamente como

documentos, éstos, dada su naturaleza, utilidad o destino, no son documentos de los que puedan ser acompañados al escrito en que se solicitó la revocación relativa, pues tales libros no pueden salir de la empresa, ya que están destinados al registro constante y cotidiano de las operaciones contables del establecimiento de que se trate. Tal es el espíritu del artículo 84, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, en que se establece de manera restringida y solamente en casos muy especiales, las ocasiones en que los libros de contabilidad podrán recogerse por la autoridad visitante. Consecuentemente, los libros de contabilidad de una empresa no deben ser considerados o tratados como documentos en general, sino que debe dárseles, al ser ofrecidos como prueba, un tratamiento especial, consistente en requerir a la recurrente para que exhiba dichos libros o bien, en su caso, proveer lo conducente a efecto de que una persona con fe pública examine los multicitados libros, en el domicilio de la empresa.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Es decir que, conforme a todo lo dicho, no se puede privar del uso y goce de los bienes privados de un gobernado por ser un derecho humano, y en este caso la contabilidad se reconoce como un bien propiedad de éste de acuerdo a la tesis de la Corte, que por tanto sólo permite una “exhibición” o “mostrar” a las autoridades para su revisión, considerando que la contabilidad no son sólo documentos en general, sino que tienen un trato especial, al estar destinados a su uso cotidiano para el comerciante.

Esto es que, dentro de un procedimiento de revisión de gabinete, la autoridad está facultada para solicitar sólo que se “exhiba” ante ella la contabilidad para su revisión, pero no pedir que se le “entregue” o “proporcione”, para conservarla en su poder durante el curso de la revisión.

Lo anterior concuerda con una interpretación correcta que debe darse al artículo 42 del Código Fiscal Federal en cuanto que este indica:

Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales estarán facultadas para:

II.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

Como se observa en dicho numeral, la ley hace una distinción al dividir la facultad para requerir al contribuyente para que:

1.- Exhiba, en las oficinas de la autoridad, la contabilidad;
2.- Luego, distingue el enunciado con el adjetivo “así como”:
3.- Respecto de la facultad para requerir que proporcionen los datos, “otros” documentos o informes; otros datos, desde luego diversos a los mencionados con antelación, o sea, la contabilidad.

Como se observa en dicho numeral, la ley hace una distinción al dividir la facultad para requerir al contribuyente, para que exhiba, en las oficinas de la autoridad, la contabilidad; y por otro lado distingue el enunciado con el adjetivo “así como”, respecto de la facultad para requerir proporcionen los datos, “otros” documentos o informes; otros datos, desde luego diversos a los mencionados con antelación, o sea, la contabilidad.

La afirmación anterior tiene sustento en el hecho de que, si el legislador se interesó en hacer una distinción entre ambos supuestos de requerir la exhibición de la contabilidad respecto de la de requerir se proporcionen otros documentos,

datos e informes, es porque tanto gramaticalmente, como históricamente, el ejercicio de tales facultades y alcances, son diversas y con contenido también distinto.

Esta interpretación parte de los siguientes puntos:

1.- Interpretación gramatical del artículo 42, fracción II del Código Fiscal de la Federación, edición del Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española precisa que:

Exhibir significa: “Manifestar, mostrar en público”. Proporcionar, se entiende: “Poner en disposición las cosas”.

Sobre la palabra disposición, el propio Diccionario la menciona como: “ejercitar en algo facultades de dominio, enajenarlo o gravarlo. Valerse de algo, tenerlo o utilizarlo por suyo.”

En consecuencia, resulta pues que el hecho de requerir la exhibición implica únicamente el mostrar algo, presentar, enseñar; en tanto que el de proporcionar, invoca una facultad de mayor alcance, la de disponer o ejercer facultades de dominio o utilizar como suyo lo proporcionado, quedarse con ello.

En este sentido, al distinguir la propia fracción II del citado artículo que el ejercicio de las facultades de comprobación, en tratándose de la “contabilidad”, se circunscribirá al requerimiento para su “exhibición” y que sólo para los demás documentos, datos o informes, se requerirá que sean proporcionados, es evidente que la autoridad al ejercer dicha facultad no puede ir más allá de lo prescrito por la ley.

2.- La interpretación bajo el principio general de derecho: “donde la ley distingue, se debe distinguir”, y por tanto, si dentro del texto de las normas que regulan el

procedimiento de revisión de gabinete se distingue la posibilidad de requerir sólo para que se muestre, exhiba o presente la contabilidad en las oficinas de la autoridad y que respecto de los demás documentos, informes o datos, sí se faculte requerir para que se proporcionen o entreguen y obren en poder de la autoridad los mismos para su revisión, a ello se debió sujetar la autoridad.

3. La interpretación teleológica, porque no debe perderse de vista que en esencia, los libros y demás elementos de la contabilidad de los comerciantes son la historia exacta y minuciosa de sus negocios y como tales, la ley reconoce su propiedad y facultad de disponer en todo momento de ellos, así como su secreto, con la finalidad de permitirles con base en todo lo anterior (lo que se corrobora de la tesis de la Segunda Sala ya indicada), y esta contabilidad sirva para la toma de sus decisiones financieras (finalidades todas ellas que se desprenden de las tesis que se transcriben al final del capítulo).

Por lo tanto, tal situación explica el por qué la propia ley limitó el ejercicio de facultades de comprobación de las autoridades respecto de tal contabilidad, en particular en la revisiones de gabinete, para sólo exigir que se les presente en sus oficinas, que se les exhiba o muestre, y con ello inspeccionarlos, pero no para secuestrarla y quedarse con ella aún para su análisis, lo que dicho sea de paso, no se permite en ninguna de las otras facultades de comprobación de la autoridad, verbigracia, en la visita domiciliaria en que de acuerdo al artículo 45, último párrafo del Código Fiscal Federal , queda prohibido recoger la contabilidad del domicilio fiscal del contribuyente.

Hasta aquí se concluye que la litis o la interpretación sobre el artículo 42 del CFF consiste en determinar si durante la revisión de gabinete la autoridad puede requerir que se entregue la contabilidad y conservarla en su poder o no y se dieron razones de interpretación a favor del actor, de que no lo puede hacer por cuestiones de legalidad, gramaticales, teleológicas y porque viola el artículo 21 de la Convención Interamericana de los Derechos Humanos.

Entonces, ante esas dos interpretaciones en contrario la Sala, en respeto al principio de convencionalidad ex officio de los derechos humanos, debe optar por la interpretación que sea más protectora del derecho humano, en este caso del que está en el artículo 21 de la Convención Interamericana de los derechos humanos , y fallar a favor del actor.

Así lo resuelve el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis P. LXIX/2011(9a.):

PASOS A SEGUIR EN EL CONTROL CONSTITUCIONALIDAD Y DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS. La posibilidad de inaplicación de leyes por los jueces del país, en ningún momento supone la eliminación o el desconocimiento de la presunción de constitucionalidad de ellas, sino que, precisamente, parte de esta presunción al permitir hacer el contraste previo a su aplicación. En ese orden de ideas, el Poder Judicial al ejercer un control de convencionalidad ex officio en materia de derechos humanos, deberá realizar los siguientes pasos: a) Interpretación conforme en sentido amplio, lo que significa que los jueces del país -al igual que todas las demás autoridades del Estado Mexicano-, deben interpretar el orden jurídico a la luz y conforme a los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los cuales el Estado Mexicano sea parte, favoreciendo en todo tiempo a las personas con la protección más amplia; b) Interpretación conforme en sentido estricto, lo que significa que cuando hay varias interpretaciones jurídicamente válidas, los jueces deben, partiendo de la presunción de constitucionalidad de las leyes, preferir aquella que hace a la ley acorde a los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los que el Estado Mexicano sea parte, para evitar incidir o vulnerar el contenido esencial de estos derechos; y, c) Inaplicación de la ley cuando las alternativas anteriores no son posibles. Lo anterior no afecta o rompe con la lógica de los principios de división de poderes y de federalismo, sino que fortalece el papel de los jueces al ser el último recurso para asegurar la primacía y

aplicación efectiva de los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los cuales el Estado Mexicano es parte.

Varios 912/2010. 14 de julio de 2011. Mayoría de siete votos; votaron en contra: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Jorge Mario Pardo Rebolledo con salvedades y Luis María Aguilar Morales con salvedades. Ausente y Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Encargado del engrose: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Raúl Manuel Mejía Garza y Laura Patricia Rojas Zamudio.

El Tribunal Pleno, el veintiocho de noviembre en curso, aprobó, con el número LXIX/2011(9a.), la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a veintiocho de noviembre de dos mil once.

En este caso aplicaría el paso a), interpretar el derecho de propiedad y uso y goce de los bienes de un gobernado en forma amplia, y en todo caso el b), que dice: que cuando hay varias interpretaciones jurídicamente válidas, los jueces deben, partiendo de la presunción de constitucionalidad de las leyes, preferir aquella que hace a la ley acorde a los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los que el Estado Mexicano sea parte, para evitar incidir o vulnerar el contenido esencial de estos derechos.

Y en todo caso, el paso c) relativo a desaplicar el contenido de los artículos 42 y 48 del Código Fiscal Federal en la parte relativa, de considerar que sí es factible conforme a ellos, privar del uso o goce de la propiedad del contribuyente respecto de su contabilidad, durante el plazo de la revisión, porque eso viola derechos humanos.

Cabe indicar que tal decisión no contrasta en forma alguna con el fin loable del Estado de recaudar para el gasto público, porque para poder realizar debidamente la revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales no necesita la autoridad despojar al contribuyente de su contabilidad durante el plazo de su revisión,

porque puede solicitar en cualquier momento, que se le exhiban ante ella para su revisión tal contabilidad durante los 12 meses del 46-A, del código, para su revisión, y además puede obtener copia para certificarla ella misma de acuerdo a sus facultades del artículo 63 del Código Fiscal Federal.

Entonces, el hecho de no quedarse en poder y posesión de la contabilidad durante los 12 meses que dura por ley la revisión de gabinete, no hace “letra muerta” su facultad de comprobación, porque siempre tiene acceso a que se le “muestre” en sus oficinas dicha contabilidad y a obtener copia certificada de la misma, por lo que el conocimiento de las operaciones del contribuyente y su debida determinación de cumplimiento de las obligaciones fiscales prescinden de conservar la contabilidad en su poder durante el año que dura la revisión y por tanto, no tiene que violar el derecho humano para usar y gozar el bien de su propiedad el dueño gobernado.

Por lo tanto, se trata sólo de una cuestión de comodidad para la autoridad al realizar sus facultades de comprobación el conservar la contabilidad, pero la Sala Fiscal debe ponderar esta razón de comodidad, frente a los argumentos de no violación de derechos humanos, seguridad jurídica y de necesidad de la contabilidad para la toma de decisiones financieras del contribuyente por las cuales le perjudicaba que se le privada del uso de esos bienes contables que son de su propiedad y que orientan la correcta interpretación del artículo 42, fracción II del Código Fiscal Federal para darle la razón al contribuyente.

No obstante lo anterior, al acudir a las solicitudes de información y documentación del expediente de fiscalización que antecede al crédito fiscal, se observa que la autoridad solicita, por ejemplo:

Esta Administración… y a efecto de ejercer las facultades previstas en los artículos 42, primer párrafo, fracción II, y antepenúltimo párrafo, y 48 primer párrafo fracción I, II, y III último párrafo del propio Código Fiscal de la Federación,

se dirige a esa contribuyente para solicitarla la información y documentación que a continuación se señala:

La información y documentación que se deberá proporcionar es la siguiente:
[...]
3.- Libros de contabilidad y balanzas de comprobación mensuales a último nivel por el ejercicio sujeto a revisión.
4.- Consecutivo de facturas comprobando cual es la primera y la última factura expedidos en el ejercicio sujeto a revisión.
[…]
8.- Integración analítica y mensual de sus ingresos amparada con su respectiva documentación comprobatoria por el ejercicio sujeto a revisión.
9.- Integración analítica de sus deducciones, amparada con su respectiva documentación comprobatoria por el ejercicio sujeto a revisión.
10.- Proporcione papel de trabajo que contenga la determinación del cálculo anual del impuesto sobre la renta del ejercicio sujeto a revisión.
11.- integración analítica y mensual del valor neto de sus actos o actividades amparadas con su respectiva documentación comprobatoria por el ejercicio sujeto a revisión.
[…]

Es decir, en conclusión:
1.- Que la autoridad requirió que se le “proporcionara” o entregara diversa contabilidad.
2.- Que, derivado de que no se le entregó, la autoridad procedió a solicitar a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores y a diversos terceros, información y documentación relacionada con el contribuyente.
3.- Que, con base en lo que estos últimos entregaron, se determinaron los hechos u omisiones observados, que posteriormente dieron sustento a la liquidación de contribuciones en contra del actor.

En ese sentido es clara la ilegalidad y la violación a los numerales jurídicos en cita, en particular al principio de legalidad que señala que la autoridad únicamente puede hacer lo que la ley expresamente le faculte y, además, la violación al artículo 50 del Código Fiscal Federal que señala que la liquidación que al efecto se notifique al contribuyente debe ser derivado de los hechos que conozca, legalmente por supuesto, derivados de la revisión de gabinete.

Y por tanto, si los hechos conocidos por la autoridad que motivan la liquidación controvertida, fueron producto de un procedimiento de fiscalización que no tiene sustento en la ley y que es violatorio de derechos humanos porque en ninguna parte del procedimiento de revisión de gabinete se autorizaba a la autoridad a requerir la entrega de contabilidad y a conservarla en su poder, es claro que tal situación trasciende la sentido de la resolución y genera la ilegalidad de dicha liquidación por ser fruto de actos viciados de origen, porque, como se dice, la propia autoridad establece que al entregarle la contabilidad, fue la razón por la que pidió estados de cuenta a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, así como ordenó visitas a terceros, de cuyos resultados generó el crédito fiscal.

Situación que, sin lugar a dudas, le trajo al contribuyente un claro sentido de indefensión, porque este principio implica que en todo momento se le deben otorgar al gobernado los elementos mínimos para defenderse frente a los actos de autoridad, y por tanto, si los actos de autoridad no tienen sustento en un procedimiento de ley, esto es, que son ilegales, es claro que el actor no sabe a qué atenerse frente a dichos actos, ni mucho menos, reunir los medios de defensa adecuados e idóneos para desvirtuarlos.

Lo anterior, máxime cuando además, se pretendía privar del uso y goce de bienes de su propiedad —la contabilidad— sin saber qué uso arbitrario se le pudo dar a ello, y sin poder utilizarla para la toma de decisiones financieras en el manejo de su negociación, cuando ninguna ley le facultaba a la demandada para ello, y derivado de que legítimamente el contribuyente no entregó tal contabilidad, se

generaron una serie de consecuencias jurídicas expuestas por la propia autoridad como lo es que pidiera estados de cuenta e información a otras personas morales diversas al actor, que devino en que se liquidara un crédito fiscal con los resultados de estas últimas gestiones y por tanto este último es fruto de actos viciados, razones todas para que el Tribunal declare la nulidad lisa y llana del citado crédito fiscal, pues de lo contrario se le estaría dando efecto jurídico a actuaciones que son contrarias a derecho.

Capítulo X.

ACTUAL CONFORMACIÓN DE LAS NULIDADES EN MATERIA FISCAL: LISA Y LLANA, PARA EFECTOS Y LA NULIDAD EXCEPCIONAL

Hoy en día la concepción de los diversos tipos de nulidad en materia fiscal federal se ha venido afianzando cada vez más de acuerdo a los recientes criterios jurisprudenciales para abandonar la tradicional tendencia dualista que únicamente contemplaba la existencia de una nulidad “lisa y llana” y en contra postura una nulidad “para efectos”, para ratificar la existencia de una tercera: la nulidad “excepcional”, que pueden ser declaradas por el TFJA cuando una liquidación, una multa, o cualquier otra resolución en materia tributaria, no se encuentra apegada a derecho.

En primer término, es importante señalar que tanto el artículo 51 de la Ley Federal Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA) como el otrora existente artículo 239 del Código Fiscal Federal (CFF), no establecen de manera textual los adjetivos de “lisa y llana”, “para efectos”, o incluso “excepcional”, razón por la cual la tarea de determinarlas en cuanto a su contenido, supuestos y alcances, ha quedado en manos de la interpretación judicial a través de las diversas tesis aisladas y jurisprudencias firmes que, hasta hace poco tiempo eran imprecisas y contradictorias al respecto, bastando recordar a guisa de ejemplo, las diversas declaraciones de nulidad que fueron resueltas frente a la ilegalidad de que el citatorio para la entrega de la orden de visita domiciliaría, no contuviera su mención expresa, en donde algunos tribunales ordenaban que se repusiera el procedimiento a partir de la violación alegada, en tanto que otros, por el contrario, sentenciaban una nulidad lisa y llana de la liquidación que era fruto de actos viciados de origen.

Sin embargo, actualmente cada más vez más tribunales han tratado de unificar criterios para clarificar el punto y abonar en la conclusión de que las consecuencias de la ilegalidad de la actuación de la autoridad administrativa y

fiscal, no solamente tienen los alcances de analizar el fondo del asunto y determinar una violación a las normas sustanciales aplicadas decretándose la nulidad lisa y llana, o bien, de declarar la existencia de una violación procesal o de formalidades del acto jurídico y ordenar que se reponga o subsane el vicio o formalidad —supuesto éste último de la nulidad para efectos— sino la posibilidad de que ante cuestiones "excepcionales", se declare una nulidad intermedia, es decir, que no es ni lisa y llana, ni para efectos, sino que le priva de efectos jurídicos al procedimiento fiscalizador, sin que con ello se obligue, pero tampoco se impida a la autoridad, a iniciar una nueva revisión en ejercicio de sus facultades discrecionales de comprobación.

Pero veamos cuáles son los supuestos y alcances de cada tipo de nulidad.

NULIDAD LISA Y LLANA

El artículo 51 de la LFPCA establece en su fracción IV, como causal de ilegalidad de una resolución controvertida en juicio lo siguiente:

ARTÍCULO 51.- Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:
[...]
IV. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas, en cuanto al fondo del asunto.

Dicho numeral hace referencia a violaciones dentro de la resolución impugnada, que impliquen un estudio al fondo del asunto, esto es, cuando se concluya que los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos ya sea que la autoridad los apreció en una forma equivocada; o bien, cuando dicha resolución se dictó en

contravención a las normas sustantivas aplicadas (como lo serían la ley del impuesto sobre la renta, impuesto a valor agregado, etcétera) o se dejó de aplicar las debidas.

A esta causal de ilegalidad los criterios jurisprudenciales le han otorgado la consecuencia de declarar la nulidad lisa y llana, pues se trata de vicios ostensibles y particularmente graves, que bajo ninguna forma pueden ser convalidados; el resultado jurídico de este tipo de nulidad implica la existencia de cosa juzgada, por lo que la autoridad demandada no podrá emitir una nueva resolución en el mismo sentido. Es decir, que al respecto de dichos hechos no puede volverse a emitir ninguna liquidación de impuestos posterior.

Un ejemplo de ello lo encontraríamos en el hecho de que la autoridad decretara con motivo de una visita domiciliaria, omisiones en el impuesto sobre la renta por presumir diversos depósitos bancarios como ingresos por los que no se pagaron contribuciones y el actor logra demostrar en juicio que dichos depósitos provenían de préstamos que no modificaron su patrimonio. En este caso, nos encontraríamos ante una cuestión “de fondo”, es decir, que implica la determinación sobre si se debe o no alguna contribución, en donde existiría una trasgresión directa al artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta , y al 59, fracción I, del CFF , y por tanto, el que fueran apreciados indebidamente los hechos que motivaron la resolución y que éste se determinó en contravención a las normas aplicables, tal y como expresamente, se insiste, lo refiere el artículo 51, fracción IV de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.

Aquí deberá declararse la nulidad lisa y llana, lo que impedirá a la autoridad volver a liquidar el impuesto sobre la renta por el ejercicio fiscalizado.

NULIDAD PARA EFECTOS

Establece el mismo artículo 51 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo otras causales de nulidad:

Artículo 51 [...]
II. Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, siempre que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.
III. Vicios del procedimiento siempre que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.

Y a su vez, el artículo 52 del mismo ordenamiento, señala:

IV. Siempre que se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III, del artículo 51 de esta Ley, el Tribunal declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución; en los demás casos, cuando corresponda a la pretensión deducida, también podrá indicar los términos conforme a los cuales deberá dictar su resolución la autoridad administrativa.

De una interpretación conjunta y armónica de dichos numerales, se aprecia la declaración de nulidad para el efecto de que se “reponga el procedimiento” o ”se emita una nueva resolución”, cuando exista una violación a los requisitos formales para el acto administrativo (instaurados en el artículo 38, del CFF, como son la falta de firma autógrafa, lugar y fecha de expedición, y sobre todo falta de fundamentación y motivación), o bien, cuando vicios del procedimiento, como serían la indebida identificación de los visitadores, el levantamiento ilegal de un acta parcial en una visita domiciliaria, etcétera.

En éstos últimos supuestos, el actor habrá obtenido la nulidad que, en primera instancia, eliminará la existencia del crédito fiscal controvertido; sin embargo, en tales casos el asunto no se encuentra finiquitado de forma absoluta, sino que la autoridad hacendaria realizará una “cumplimentación” de sentencia, en la que podrá subsanar el vicio formal existente, o bien volver a realizar la revisión a partir del momento en que se dio el vicio procedimental. En estos casos, los contribuyentes deberán estar plenamente informados de los alcances y efectos de tales sentencias, a fin de que no caigan en el error de considerar como “ganado” su asunto, cuando dicha resolución sólo le genera consecuencias favorables parciales.

NULIDAD EXCEPCIONAL

Ahora bien, como hemos acusado, a pesar de que tradicionalmente muchos de los juzgadores y la propia doctrina y jurisprudencia únicamente consideraban estos dos tipos de nulidades, lo cierto es que, hoy por hoy, podemos observar de forma clara una tercera: la nulidad excepcional, en la que, como hemos dicho, no hay las consecuencias de una cosa juzgada de la nulidad lisa y llana, pero tampoco una nulidad para determinados efectos que obligue a la autoridad a reiniciar el procedimiento de visita o subsanar su error formal, sino que trae como resultado que todo el procedimiento fiscalizador quede sin valor jurídico desde origen y que por tanto, el contribuyente quede en las mismas condiciones que un día antes de la auditoria; ya que no existe ninguna certeza de que la autoridad volverá a iniciar una revisión, pero tampoco ningún impedimento para lo que haga, siempre y cuando no hayan caducado sus facultades en términos del artículo 67 del CFF.

Este tipo de nulidad, si bien no es tan benéfica como la lisa y llana o de fondo, también genera grandes resultados al contribuyente, pues al no existir procedimiento fiscalizador de origen, éste último puede realizar las modificaciones fiscales o correcciones pertinentes de su contabilidad para mejorarla en la parte observada por la autoridad, con la premisa de que no existirá ninguna sanción al

respecto, pues se considerará un incumplimiento extemporáneo pero espontáneo, de acuerdo al contenido del artículo 73 del citado CFF.

Tal es el caso, por ejemplo, de una ilegalidad en el citatorio para la entrega de la orden de visita domiciliaria, o que ésta última ostente algún vicio como no señalar plenamente el objeto de la revisión, estar indebidamente fundada la competencia territorial de la emisora; o bien, cuando la revisión es efectuada por una autoridad incompetente o existe un exceso en el plazo establecido en el artículo 46-A del CFF, para su conclusión. En todos ellos, observamos ilegalidades que no son de fondo, pero que generarán como consecuencia, que toda la revisión quede sin efectos, y, por tanto, que el contribuyente pueda hacer los movimientos jurídicos y contables que estime pertinentes para corregirse, sin consecuencia legal alguna.

En esa tesitura, es importante que, tanto los asesores jurídicos y contables, como los propios contribuyentes, al momento de accionar o contratar los medios de defensa, tengan en cuenta el tipo de nulidad que puede ser declarado por parte del Tribunal Fiscal y sus consecuencias, y en su caso, tome la mejor estrategia a partir de ello.

Un ejemplo de la nulidad excepcional, la encontramos en el siguiente criterio de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en tesis 2a./J. 63/2002, de rubro y texto siguientes:

VISITA DOMICILIARIA. LA FALTA DEL REQUISITO FORMAL DEL CITATORIO CONSISTENTE EN NO ESPECIFICAR QUE ES PARA RECIBIR LA ORDEN DE VISITA, ACTUALIZA LA EXCEPCIÓN A LA REGLA RELATIVA A LA DECLARATORIA DE NULIDAD PARA EFECTOS, PREVISTA EN LA SEGUNDA PARTE DE LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 239 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Las violaciones de tipo formal existentes en un acto administrativo encuadran en el supuesto previsto en la fracción II del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, lo que trae aparejada la declaratoria de nulidad para efectos, según lo dispuesto en la primera parte de la fracción III del artículo 239 del mencionado ordenamiento legal; sin embargo, cuando el citatorio no especifica el tipo de diligencia para la cual se cita al visitado o a su representante, es decir, para recibir la orden de visita domiciliaria, la nulidad de la resolución impugnada debe ser declarada con fundamento en la excepción a aquella regla, prevista en la segunda parte de la fracción III del artículo últimamente citado, es decir, para el efecto de que la autoridad deje insubsistente dicha resolución así como el procedimiento de fiscalización desde el momento en que se cometió la violación formal, esto es, desde la notificación de la orden de visita, sin que con ello se obligue, o se impida a la autoridad, a notificar nuevamente la orden de visita que no fue materia de la litis, o a emitir otra, según lo dispuesto por la ley, e iniciar nuevamente las facultades de comprobación. Lo anterior es así, pues de conformidad con lo que establece el artículo 42, fracción III y último párrafo, del código invocado, la práctica de las visitas domiciliarias es una facultad discrecional de la autoridad, por lo que, en ese sentido, la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución Federal queda protegida desde el momento en que se declara nula la resolución impugnada por vicios formales del acto, pero debido a que dicha nulidad se produjo al momento de la notificación de la orden de visita, acto que da inicio al ejercicio de las facultades de comprobación, el alcance de esa garantía no se extiende al grado de que el contribuyente no pueda ser objeto de la visita domiciliaria ordenada o de otra diferente, porque el ejercicio de las facultades fiscalizadoras, que son propias de la autoridad, derivan de la ley y no de lo señalado en una sentencia de nulidad.

Ahora bien, a continuación, presentamos otro ejemplo de jurisprudencia reciente, en donde el tribunal colegiado, en la tesis I.7o.A. J/31, si bien tiene claro la diferencia entre la nulidad lisa y llana y la nulidad para efectos, lo cierto es que

continúa con la tendencia dualista, sin tomar en cuenta la existencia de la nulidad "excepcional."

NULIDAD. REGLAS PARA SU DETERMINACIÓN EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN EL DISTRITO FEDERAL. Los artículos 80 a 82 de la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, no prevén textualmente las figuras jurídicas de "nulidad lisa y llana" o "nulidad para efectos", limitándose a precisar que dicho tribunal podrá decretar la nulidad de los actos impugnados, y que sus sentencias habrán de ejecutarse en los términos que dispongan éstas. A efecto de determinar si la nulidad decretada por las Salas de dicho órgano contencioso administrativo debe ser lisa y llana, o en su defecto, para efectos, deberá estarse a los criterios jurisprudenciales en la materia, así como a los principios que rigen el derecho administrativo. Se decretará la nulidad lisa y llana cuando el acto impugnado adolezca de vicios ostensibles y particularmente graves, que bajo ninguna forma pueden ser convalidados; el resultado jurídico de este tipo de nulidad implica la existencia de cosa juzgada, por lo que la autoridad demandada no podrá emitir una nueva resolución en el mismo sentido; por ejemplo, la incompetencia del servidor público que emitió el acto impugnado, y por regla general, en los asuntos en que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal estudie el fondo del asunto, determinando que la conducta del particular está justificada por alguna norma de carácter general, o que los hechos que generaron el acto administrativo o fiscal no encuadran en el supuesto normativo invocado por la demandada. Por otra parte, la nulidad para efectos procede en los casos en que el acto impugnado contenga vicios subsanables, o que los mismos se encuentren en el procedimiento que le dio origen, lo que doctrinalmente se conoce como vicios de nulidad relativa; la consecuencia jurídica de dicha determinación obliga a la autoridad a subsanar tales ilicitudes, ya sea reponiendo el procedimiento o dictando una nueva determinación; de manera ejemplificativa, y no restrictiva, se pueden citar defectos u omisiones en el llamamiento al procedimiento administrativo (emplazamiento);

no brindar oportunidad de probar y alegar; indebida fundamentación y motivación; y el no constreñimiento de la resolución a la cuestión debatida, que se forma con la pretensión del Estado y las defensas del particular, como sería la falta o indebida valoración de pruebas.

TÍTULO TERCERO

LUIS DAVID COAÑA BE

Capítulo I.

LA REFORMA PENAL FISCAL 2020 Y LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE ENEMIGO DEL ESTADO

Una de las mayores preocupaciones en la actualidad de penalistas y fiscalistas es, sin lugar a dudas, la reforma penal-fiscal que entró en vigor el 1 de enero del año 2020.

Entre fiscalistas, las dudas más comunes que he escuchado son ¿podré ir a la cárcel por realizar “planeaciones” fiscales agresivas? Si mis clientes siguen mis recomendaciones ¿irán también a la cárcel? ¿por cuánto tiempo? ¿existe algún mecanismo de defensa que pueda implementar para evitarlo? ¿tendré que volverme un “soplón” para salvar mi pellejo?.

La realidad es que para nadie es un secreto que actualmente vivimos tiempos complicados para ser fiscalista. Pero también, desde hace algún tiempo, tampoco ha sido nada sencillo dedicarse a la materia penal. Imaginémonos ahora entrelazar ambas materias. Todo un reto sin duda alguna.

Y es que, en efecto, a partir del 1º de enero de 2020, junto con la entrada en vigor del acostumbrado paquete fiscal económico, entraron también en vigor una serie de modificaciones al Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF), Código Nacional de Procedimientos Penales, Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada , entre otros ordenamientos que, específicamente en materia penal-fiscal endurecen las reglas del juego, dado que ahora, cuando quienes nos dedicamos a este negocio nos aboquemos a una defensa en el ámbito penal-fiscal, no solamente estaremos enfrentándonos a la Fiscalía General de la República y a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público —parte acusadora y víctima, respectivamente, en delitos fiscales— sino a toda la maquinaria normativa creada ex profeso por el Estado Mexicano para el combate al contribuyente cual si fuera un enemigo del Estado.

Un auténtico derecho penal del contribuyente enemigo, pues. Para entender mejor este concepto, veamos primero de qué se trata.

Al respecto, cabe recordar que el derecho penal del enemigo no es un concepto nuevo ni en México ni en el mundo.

Su creación conceptual data de una ponencia realizada por el jurista alemán Gunther Jakobs en el año 1985, donde describió lo que, a su juicio, era una realidad plasmada en la legislación penal alemana: había normas que adelantaban las barreras de protección del bien jurídico, reduciendo el ámbito privado o interno con que todos los sujetos debían contar precisamente por la enemistad que éstos han manifestado frente al bien jurídico y frente a las normas que apuntalan la constitución de la sociedad (a las que Jakobs llama “normas de flanqueo”) las cuales posibilitaban la criminalización de la acción apenas se advirtieran los primeros signos de peligro para el bien jurídico. Con estas normas, lo que se procuraba era la optimización de la protección de bienes jurídicos, en detrimento de la esfera de libertad del sujeto activo, pues lo que hacía era adelantar la barrera de protección a un estadio previo a la comisión del delito, con el fin de neutralizar el peligro sin esperar a que el bien jurídico se viese afectado.

Para quien tenga interés en conocer de qué manera se encuentra plasmado el derecho penal del enemigo en diversas normas mexicanas, recomiendo revisar: Coaña Be, Luis David, México: ¿garantismo o derecho penal del enemigo?, Ubijus, México, 2014. Jakobs, Günther, “Criminalización en el estadio previo a la lesión de un bien jurídico.”, en Estudios de Derecho Penal, Ediciones de la Universidad Autónoma de Madrid y Editorial Civitas, Madrid, 1997, pp. 293-324.

Posteriormente, en un artículo publicado en 2003, Jakobs empieza a abordar el concepto de seguridad en la vigencia de la norma, parte fundamental de la teoría que sostiene el derecho penal del enemigo:

Si se pretende que una norma determine la configuración de una sociedad, la conducta conforme a la norma realmente debe ser esperable en lo fundamental, lo que significa que los cálculos de las personas deberían partir de que los demás se comportarán conforme a la norma, es decir, precisamente no infringiéndola […]

Lo anterior, según Jakobs, es la base de lo que representa la seguridad cognitiva que una norma debe ofrecer a la sociedad. Ahora bien, si una persona no ofrece suficiente seguridad cognitiva en que respetará las normas, la vigencia de éstas se erosiona y se convierte en una promesa vacía, pues no ofrece una configuración social susceptible de ser vivida. La sociedad no confiará en que estos sujetos cumplirán la norma. Es así como "hay otras muchas reglas del Derecho penal que permiten apreciar que en aquellos casos en los que la expectativa de un comportamiento personal es defraudada de manera duradera disminuye la disposición a tratar al delincuente como persona."

Es aquí donde el legislador decide trasladarse hacia una legislación penal de lucha o combate hacia los enemigos, entendidos éstos como aquellos que erosionan la seguridad cognitiva en la vigencia de las normas de un Estado, y en este grupo podemos incluir a los terroristas, la delincuencia organizada y la criminalidad económica, entre otros. Y lesionan la seguridad cognitiva dado que, por su comportamiento, es probable que se hayan apartado de manera decidida del Estado de derecho.

Es así como dentro del derecho penal existen dos polos opuestos:

a) Por un lado, el trato con el ciudadano "común", que respeta la norma y, por ende, ofrece seguridad cognitiva a los demás, por lo que el Estado espera hasta que exteriorice su conducta para poder perseguirlo. Aquí podemos encuadrar a la delincuencia "convencional"; y,

b) Por otro lado, el trato con el enemigo, que es interceptado muy pronto en el estadio previo a la comisión del delito y a quien se le combate por su especial peligrosidad, pues no ofrece una garantía a los demás de que respetará la norma.

Jakobs continúa arguyendo que no sólo en el ámbito del derecho penal sustantivo encontramos este tipo de tratamiento diferenciado, propio del derecho penal del enemigo, pues también se puede ubicar en el ámbito procesal penal. Así, señala, a manera de ejemplo, las medidas de supervisión que son utilizadas por la autoridad para poder combatir a cierto tipo de delincuencia, tal como el arraigo, la intervención de comunicaciones, infiltración de agentes encubiertos, entre otras técnicas de investigación que se imponen a cierto tipo de procesados especialmente peligrosos, como los terroristas. Aquí "el Estado abole derechos de modo jurídicamente ordenado."

Así, tenemos que son cuatro las características primigenias de las legislaciones que contienen rasgos claros del derecho penal del enemigo:

a) El adelantamiento de la barrera de punibilidad: que significa la introducción de una perspectiva de futuro en la punición de ciertas conductas, es decir, se sancionan meros actos preparatorios precisamente por la peligrosidad que pueden revestir;

b) El aumento desproporcional de las penas: ya que se castigan como actos consumados las conductas que ni siquiera constituyen una tentativa, sino que son, como mencionamos, actos preparatorios;

c) El tránsito de una legislación de tutela hacia una legislación de combate: esto se traduce en una guerra o lucha en contra de ciertos ámbitos delictivos tales como la delincuencia organizada y el terrorismo; y,

d) La notable reducción de garantías procesales: pues ciertas garantías con que cuenta el imputado durante el enjuiciamiento penal son disminuidas e incluso, en algunos casos, eliminadas.

Las anteriores características constituyen los rasgos más visibles, tanto de la doctrina del derecho penal del enemigo, como de las legislaciones penales que lo adoptan. Como mencionamos previamente, esta forma de reacción normativa estatal es fundamentada en el hecho de considerar la existencia de una serie de sujetos que, por su tenacidad para vulnerar la ley, alcanzan el estatus de no personas o, como Jakobs los llama, enemigos del Estado, los cuales merecen un trato diferenciado respecto a quienes sí son considerados como personas.

Otra característica que podemos mencionar es que el derecho penal del enemigo constituye un verdadero discurso de emergencia, dado que surge precisamente para combatir a cierto tipo de delincuentes que, por su especial peligrosidad, erosionan los cimientos del Estado de Derecho. Se afirma que este tipo de derecho ha cobrado un gran auge en la mayor parte del mundo a raíz de los sucesos acaecidos el 11 de septiembre de 2001 en Nueva York; el 11 de marzo de 2004 en la Estación de Atocha en Madrid; el 7 de julio de 2005 en el metro de Londres, y el surgimiento del “combate” contra la delincuencia organizada en México a partir de diciembre de 2006.

Precisado lo anterior, podemos entonces ubicar con toda nitidez los rasgos claros del derecho penal del contribuyente-enemigo en la reforma penal fiscal 2020.

Así tenemos que ahora, por ejemplo, aquel contribuyente que sea investigado y procesado por los delitos de contrabando y su equiparable, previsto en el 102 y 105 del CFF; defraudación fiscal y su equiparable (108 y 109 fracciones I y IV del CFF), así como también el de operaciones inexistentes que deriva del 69-B, previsto en el artículo 113 bis del CFF, y el monto que se le atribuya supere 3 veces el monto previsto en la fracción III del numeral 108 del CFF, en automático

pasará a tener un régimen de enjuiciamiento penal de excepción propio de sujetos que son miembros de la delincuencia organizada, es decir, se volverá un enemigo del Estado (contribuyente-enemigo) lo que incluye las siguientes medidas de tratamiento durante su proceso penal:

- Aplicación inmediata de los actos de investigación previstos en la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada y sus consecuencias.

(Actualmente, el monto previsto en dicho numeral es de $2,601,410.00, por lo que multiplicado por 3 nos da la cantidad de $7,804,230, por ende, el monto de los defraudado tendría que ser mayor a esta cantidad para que apliquen las reglas procesales propias de la delincuencia organizada.)

- Aplicación inmediata de los actos de investigación previstos en la Ley de Seguridad Nacional y sus consecuencias.

- Aplicación inmediata de la Ley Nacional de Extinción de Dominio y sus consecuencias.

- Prisión Preventiva Oficiosa durante el trámite del proceso penal.

- No procedencia de salidas alternas durante el proceso penal (acuerdos reparatorios y suspensión condicional del proceso).

- No procedencia de criterios de oportunidad, salvo que lo autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siempre y cuando el imputado aporte información fidedigna que coadyuve con la investigación del beneficiario final del delito.

- No procedencia de beneficios sustitutivos de prisión.

Ahora bien, la complejidad que entraña el hecho de que se considere al contribuyente investigado y/o procesado como miembro de la delincuencia organizada, más allá de los puntos anteriormente enunciados que per se son gravísimos, radica en que, por ejemplo, la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada prevé reglas procesales propias de un régimen de excepción, para enemigos, como las siguientes:

 Uso del arraigo como técnica de investigación.
 Duplicidad de plazos para la prescripción de la acción penal y de las penas a imponer.
 Investigaciones con agentes encubiertos.
 Competencia por territorialidad excepcional, lo que implica que los procesos se llevarán en el lugar donde el Ministerio Público elija llevar el enjuiciamiento.
 Reserva de identidad del acusador.
 Intervención de comunicaciones privadas.
 Reclusión preventiva o definitiva en centros especiales, ubicados en lugares distintos al de origen o de radicación del imputado.
 Aseguramiento y posible decomiso y/o extinción del dominio de bienes.

Como podemos ver, esto implica —de facto— el regreso de la aplicación al proceso penal para ciudadanos comunes (al fin y al cabo los procesados por delitos fiscales son contribuyentes) de figuras que se pensaba ya estaban destinadas para el tratamiento exclusivos de enemigos del Estado (miembros de la delincuencia organizada), como por ejemplo el arraigo, al cual, en términos coloquiales, lo podemos definir como una medida preventiva que permite al Ministerio Público tener a su disposición al probable responsable de haber cometido un delito mientras se perfeccionan y/o localizan los datos de prueba idóneos para lograr la integración de la investigación penal con todos los elementos necesarios para proceder a la judicialización de la misma. Por más que se le quiera denominar de otro modo, constituye en realidad una figura restrictiva de la libertad personal, de tránsito y violatoria de la presunción de inocencia.

(Hay que recordar que, a partir del 18 de junio de 2016, el arraigo ya solamente podía ser utilizado en procesos penales incoados en contra de miembros de la delincuencia organizada, ello en términos del numeral 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Anteriormente a ello, por disposición expresa del transitorio undécimo de la reforma constitucional del 18 de junio de 2008, se estableció su procedencia en procesos penales por delitos graves, lo que ocasionó un uso indiscriminado de dicha figura durante el plazo de 8 años establecido para la plena entrada en vigor del proceso penal acusatorio y oral.)

El fundamento del arraigo radica en el argumento —meramente práctico— de que evita que las personas de quienes se tiene sospecha que han cometido un delito, puedan sustraerse a la acción de la justicia en tanto la autoridad ministerial recaba las pruebas suficientes para poder someterlas a proceso penal ante un juez. Constituye, fácticamente, una extensión del tiempo que una persona puede permanecer detenida sin que sea puesta a disposición de un juez, es decir, sin que cuente con un proceso penal debidamente instaurado en su contra.

Igualmente, encontramos que en el proceso penal para el contribuyente-enemigo se permite la aplicación de medidas violatorias de derechos humanos como por ejemplo la duplicidad de plazos para la prescripción de los delitos —que de por sí en delitos fiscales ya era bastante amplia por disposición del numeral 100 del CFF— y la posibilidad de que ser procesado e internado en un lugar distinto al de origen.

Peor aún, la tipificación del delito de “delincuencia organizada” es claramente invasiva de derechos fundamentales y propia de la doctrina penal del enemigo, pues señala:

Por delincuencia organizada se entiende una organización de hecho de tres o más personas, para cometer delitos en forma permanente o reiterada, en los términos de la ley de la materia.

En efecto, como podremos ver, la reforma penal fiscal contiene una clara orientación de menoscabo a los derechos fundamentales de todas aquellas personas que sean acusadas de pertenecer a la delincuencia organizada y, en ese sentido, la definición que de ésta otorga la Carta Magna y la ley de la materia, es una auténtica “carta abierta” en la que podría caber cualquier persona, por lo que tal definición genera inseguridad jurídica, pues cualquiera puede ser acusado de pertenecer a la delincuencia organizada, por ejemplo los contribuyentes.

La reforma penal fiscal pudo haber sido peor, sin embargo, la razón y sensatez privó en nuestros legisladores cuando decidieron incluir un artículo transitorio segundo que establece:

Al momento de la entrada en vigor del presente Decreto, quedan sin efectos todas las disposiciones contrarias al mismo, no obstante lo anterior, las conductas cometidas antes de la entrada en vigor del presente Decreto que actualicen cualquiera de los delitos previstos en los artículos 113, fracción III y 113 bis del Código Fiscal de la Federación, así como el artículo 400 bis del Código Penal Federal, continuarán siendo investigadas, juzgadas y sentenciadas, mediante la aplicación de dichos preceptos.

Como podemos ver, pese al respiro que implica el transitorio antes transcrito, la realidad es que se trata auténticamente de un proceso penal con matices claros de derecho penal del enemigo, entremezclados y hasta encontrados con los postulados de los procedimientos ordinarios -de corte garantistas establecidos en el Código Nacional de Procedimientos Penales.

Ya lo decía el propio Jakobs cuando menciona que, tanto el derecho penal del ciudadano como el derecho penal del enemigo tienen, en determinados ámbitos, un lugar legítimo, sin embargo, éstos no deben entremezclarse dentro de la legislación penal, pues:

Un Derecho penal del enemigo claramente delimitado es menos peligroso, desde la perspectiva del Estado de Derecho, que entremezclar todo el Derecho penal con fragmentos de regulaciones propias del Derecho penal del enemigo.

Con lo anterior Jakobs advirtió sobre la peligrosidad que supone el contar con una legislación penal —en este caso penal fiscal— que haga una mezcla de conceptos propios de derecho penal para ciudadanos y de derecho penal para enemigos.

Lo anterior nos deja ver la gran necesidad que tendremos, penalistas y fiscalistas, de prepararnos adecuadamente y hacer sinergia desde ambos frentes de batalla —procesos penales y administrativos— para enfrentar una batalla parecida a la de David contra Goliat, sólo que en esta ocasión encarnizada entre el contribuyente-enemigo y el Estado mexicano. Que gane el mejor preparado.

Capítulo II.
INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS FACULTADES DE INVESTIGACIÓN DE LA SHCP PARA ALLEGARSE INFORMACIÓN BANCARIA PARA "FINES PENALES"

Sin lugar a dudas, una de las principales preocupaciones para penalistas, fiscalistas, y en general, todo jurista, es la constante falta de respeto que existe por parte de muchos —instituciones públicas y ciudadanos— hacia el debido proceso en nuestro país. Como bien se sabe, sin debido proceso no hay Estado democrático y constitucional de derecho. En ese sentido, el tema que nos ocupa en el presente trabajo resulta medular, ya que considero que los estados de cuenta bancarios recabados por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público (en adelante SHCP) como autoridad hacendaria y, en principio, para "fines fiscales", en términos del artículo 117, fracción IV, de la Ley de Instituciones de Crédito, posteriormente aportados a un proceso penal a efecto de ser considerados prueba de cargo para fincar una sentencia condenatoria, si bien pueden estimarse legalmente obtenidos para los mencionados "fines fiscales", constituyen una prueba ilícitamente incorporada al proceso penal y, por tanto, su valoración transgrede en perjuicio del gobernado los derechos fundamentales de debido proceso, legalidad y seguridad jurídica contenidos en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (en adelante CPEUM), en relación con el derecho fundamental a la vida privada de las personas; ello merced a lo siguiente.

Como cuestión previa, conviene destacar que en la gran mayoría de causas penales instauradas en contra de contribuyentes por los delitos de defraudación fiscal y defraudación fiscal equiparable, previstos en los artículos 108 y 109, respectivamente, del Código Fiscal de la Federación, parte medular del cúmulo probatorio que obra en dichos procesos penales y con base en los cuales se emiten sentencias condenatorias, corresponden a diversas pruebas obtenidas por la SHCP en el ejercicio de sus facultades de comprobación (estados de cuenta

bancarios del contribuyente) y posteriormente aportadas, sin mayor requisito, al proceso penal, donde son utilizadas y valoradas como prueba de cargo en contra del mismo contribuyente que ahora es enjuiciado penalmente.

Ahora bien, regresando al tema central del presente trabajo, en primer término, es importante recordar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación (en adelante SCJN) ha sostenido que el secreto bancario o financiero es parte del derecho a la vida privada del cliente o deudor y, por tanto, está protegido por el principio de seguridad jurídica en su vertiente de derecho a la privacidad.

Tesis 2a. LXIV/2008, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXVII, mayo de 2008, p. 234, registro 169607, (TMX 134695), de rubro: “SECRETO FINANCIERO O BANCARIO. ES PARTE DEL DERECHO A LA VIDA PRIVADA DEL CLIENTE O DEUDOR Y, POR TANTO, ESTÁ PROTEGIDO POR LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA EN SU VERTIENTE DE DERECHO A LA PRIVACIDAD O INTIMIDAD.”

Bajo esa premisa, al interpretar el artículo 117 fracción II, de la Ley de Instituciones de Crédito, en su texto anterior a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de enero de 2014, la Primera Sala de la SCJN consideró que dicha disposición viola el derecho a la vida privada, al establecer como excepción a la protección del derecho a la privacidad de los clientes o usuarios de las instituciones de crédito, la obligación de dar noticia o información, cuando las autoridades que la soliciten sean los procuradores generales de justicia de los Estados de la Federación y del Distrito Federal (ahora Ciudad de México) o subprocuradores, para la comprobación del otrora denominado cuerpo del delito y de la probable responsabilidad del indiciado, (requisitos que ahora, en el marco del sistema procesal penal acusatorio y oral podríamos llamar “el hecho que la ley señale como delito” y “la probabilidad de que el imputado hubiera sido autor o partícipe en el mismo”).

La razón toral de lo resuelto por la SCJN radicó en que la permisión que otorga dicho precepto a la autoridad ministerial no forma parte de la facultad de investigación de delitos contenida en el artículo 21 de la CPEUM, ni de la extensión de facultades de irrupción en la vida privada expresamente protegidas por el artículo 16 de la propia Carta Magna, además, porque el acceso a dicha información implica que tenga la potencialidad de afectación del derecho a la autodeterminación de la persona, quien como titular de los datos personales es la única legitimada para autorizar su circulación.

De ahí que la solicitud de información bancaria realizada por la autoridad ministerial debe estar precedida de autorización judicial, bajo la premisa de que, de no ser así, toda la información obtenida será prueba ilícita y, por ende, no deberá ser tomada en consideración por el juzgador penal.

Tesis 1a. LXXI/2018, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, libro 55, junio de 2018, tomo II, p. 977, registro 2017190, (TMX 1405200), de rubro: “SECRETO BANCARIO. EL ARTÍCULO 117, FRACCIÓN II, DE LA LEY DE INSTITUCIONES DE CRÉDITO, EN SU TEXTO ANTERIOR A LA REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 10 DE ENERO DE 2014, VIOLA EL DERECHO A LA VIDA PRIVADA”.

Ahora bien, debemos tener en cuenta que el derecho al secreto bancario no es un derecho absoluto, por más que sea parte del derecho a la vida privada del cliente, pues el propio numeral 117 de la Ley de Instituciones de Crédito, en su texto anterior a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de enero de 2014, establece diversas excepciones al respecto, como por ejemplo, la contenida en el tercer párrafo, fracción IV, de la invocada disposición legal, que señala:

ARTICULO 117.- La información y documentación relativa a las operaciones y servicios a que se refiere el artículo 46 de la presente Ley, tendrá carácter

confidencial, por lo que las instituciones de crédito, en protección del derecho a la privacidad de sus clientes y usuarios que en este artículo se establece, en ningún caso podrán dar noticias o información de los depósitos, operaciones o servicios, incluyendo los previstos en la fracción XV del citado artículo 46, sino al depositante, deudor, titular, beneficiario, fideicomitente, fideicomisario, comitente o mandante, a sus representantes legales o a quienes tengan otorgado poder para disponer de la cuenta o para intervenir en la operación o servicio.

Como excepción a lo dispuesto por el párrafo anterior, las instituciones de crédito estarán obligadas a dar las noticias o información a que se refiere dicho párrafo, cuando lo solicite la autoridad judicial en virtud de providencia dictada en juicio en el que el titular o, en su caso, el fideicomitente, fideicomisario, fiduciario, comitente, comisionista, mandante o mandatario sea parte o acusado. Para los efectos del presente párrafo, la autoridad judicial podrá formular su solicitud directamente a la institución de crédito, o a través de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

Las instituciones de crédito también estarán exceptuadas de la prohibición prevista en el primer párrafo de este artículo y, por tanto, obligadas a dar las noticias o información mencionadas, en los casos en que sean solicitadas por las siguientes autoridades:
[...]
IV. Las autoridades hacendarias federales, para fines fiscales;
[...]

(Actualmente, dicho numeral encuentra réplica exacta en el artículo 142 de la mencionada Ley de Instituciones de Crédito, por lo que las ideas esbozadas en este trabajo son igualmente aplicables.)

De la porción normativa previamente transcrita se advierte que las instituciones de crédito estarán exceptuadas de la prohibición de divulgar el secreto bancario y, por

tanto, obligadas a proporcionar la información requerida, en los casos en que tal información sea solicitada por las autoridades hacendarias federales para fines fiscales.

Lo anterior implica que el secreto bancario no tiene el alcance de proteger a los clientes de los proveedores de servicios financieros cuando la autoridad hacendaria les requiera información relacionada con estos, siempre y cuando tal información se requiera exclusivamente para fines fiscales y no para fines diversos, pues de otro modo debe prevalecer la regla general que exige que la información protegida con el secreto bancario se someta a control judicial, ya que esta interpretación es acorde a lo dispuesto por el artículo 1° constitucional, pues favorece en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

En ese sentido, conviene recordar que las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria tienen por objeto, entre otros, verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y, con motivo de esto, será posible determinar en ciertos casos la omisión del pago de contribuciones, lo cual a su vez puede actualizar algún tipo de defraudación fiscal y/o sus equiparables, ante lo cual la SHCP estará en aptitud de formular la querella correspondiente ante la autoridad ministerial a efecto de que ésta lleve la investigación penal en contra del contribuyente.

Conforme a lo anteriormente expuesto, tenemos entonces que la referida excepción al secreto bancario se contrae al caso de que la autoridad hacendaria solicite la información para fines fiscales, mas no para fines penales de comprobación de delitos y de responsabilidades penales de los usuarios de los servicios financieros, ya que para estos efectos no existe excepción alguna expresamente establecida en el numeral antes transcrito, por lo que, en todo caso, cuando la información requerida pretenda ser utilizada en el ámbito penal, esta debe ser solicitada, o bien por el Ministerio Público con autorización judicial, o bien por conducto de la autoridad judicial en virtud de providencia dictada en juicio en el

que el titular o, en su caso, el fideicomitente, fideicomisario, fiduciario, comitente, comisionista, mandante o mandatario sea parte o acusado; so pena de que, de no hacerse así, deberá considerarse que se trata de prueba ilícitamente incorporada al proceso penal, al ser utilizada con violación a los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica contenidos en los artículos 14 y 16 constitucionales, en relación con el derecho a la privacidad de las personas, en su vertiente de "secreto bancario".

Sin que obste a lo anteriormente señalado el hecho que, mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 27 de septiembre de 2017 se hubiera reformado la fracción I del artículo 82 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para "facultar" a la Dirección General de Delitos Fiscales de la Procuraduría Fiscal de la Federación para allegarse de información financiera de los contribuyentes con el objetivo de investigar hechos relacionados con la probable comisión de hechos delictivos en materia fiscal; ello merced a que en términos de lo establecido en los artículos 21 y 102 apartado A de la Carta Magna, el único órgano facultado para investigar delitos es el Ministerio Público, siendo que además, la excepción prevista en la fracción IV del numeral 117 de la Ley de Instituciones de Crédito establece con nitidez —como ya se dijo— que las autoridades hacendarias federales podrán hacer el requerimiento de información bancaria "para fines fiscales", lo que implica que el mismo debe estar vinculado a un procedimiento de fiscalización como podría ser una visita domiciliaria o una revisión de gabinete, las cuales corresponden al Servicio de Administración Tributaria (SAT) y no a la Dirección General de Delitos Fiscales; por ende, la reforma al reglamento interior antes referido excede los alcances de la excepción establecida en el numeral 117 de la Ley de Instituciones de Crédito.

Lo anterior se refuerza si se toma en consideración que las autoridades sólo pueden hacer aquello para lo que se encuentran expresamente autorizadas por la ley, sin poder ir más allá de la permisión normativa, más aun si, como acontece en el caso en estudio, se trata de una hipótesis de excepción que debe ser aplicada

de manera restrictiva, y que en el caso limita la utilización de la información de datos personales relacionados con cuentas bancarias de los cuentahabientes a fines estrictamente fiscales.

Sobre este punto, véase la siguiente tesis emitida por el Primer Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Segunda Región: Tesis (II Región) 1o.3 P, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época libro 66, mayo de 2019, tomo III, p. 2796, registro 2019929, (TMX 1521779), de rubro "SECRETO BANCARIO. EL DIRECTOR GENERAL DE DELITOS FISCALES DE LA PROCURADURÍA FISCAL DE LA FEDERACIÓN CARECE DE FACULTADES PARA SOLICITAR A LA COMISIÓN NACIONAL BANCARIA Y DE VALORES DOCUMENTACIÓN BANCARIA A NOMBRE DE UN CONTRIBUYENTE, PARA EFECTOS VINCULADOS CON LA ACREDITACIÓN DE UN DELITO FISCAL FEDERAL (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 117, FRACCIÓN IV, DE LA LEY DE INSTITUCIONES DE CRÉDITO, EN SU TEXTO ANTERIOR A LA REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 10 DE ENERO DE 2014)".

De igual manera, tampoco es óbice al planteamiento que se presenta en este capítulo lo dispuesto en el numeral 92, párrafo quinto del Código Fiscal de la Federación , que establece lo siguiente:

Artículo 92.-[…]
La Secretaria de Hacienda y Crédito Público, con el fin de formular ante el Ministerio Público el requisito de procedibilidad que corresponda, podrá allegarse de los datos necesarios para documentar hechos probablemente constitutivos de delitos fiscales.
[…]

Lo anterior debido a que la solicitud de información financiera es una materia especial que se encuentra regulada en las leyes que rigen el sistema financiero,

pero además tenemos que, tratándose de limitaciones a los derechos humanos como pudiera ser el de la privacidad, es necesario que la limitación, como excepción, esté expresamente contenida en la norma, y en ese sentido, el párrafo del artículo 92 antes transcrito, no tiene dicho alcance, por ende, un acto fundamentado en ese precepto, sería insuficiente para efecto de justificar la violación a un derecho fundamental.

Desde otra perspectiva, la ilicitud de que la autoridad hacendaria se allegue de información bancaria “para fines penales”, además de transgredir los derechos fundamentales contenidos en los artículos 14 y 16 constitucionales, también se traduce en la violación a lo dispuesto por el artículo 21 de la Constitución General de la República, el cual establece que la investigación de los delitos corresponde al Ministerio Público y a las policías, las cuales actuaran bajo la conducción y mando de aquel en el ejercicio de esta función.

Luego, si la autoridad fiscal carece de facultades de investigación de delitos, es claro que su función fiscalizadora no puede llegar al extremo de recabar información de los servicios financieros que las instituciones de este tipo le prestan a sus clientes, para efectos de comprobación de delitos y de responsabilidades penales por su comisión, ya que ello le corresponde al Ministerio Público quien, al solicitar tal información, debe sujetarse a control judicial previo, tal como ya lo ha establecido la propia SCJN.

Lo anterior conduce a concluir que la información protegida por el secreto bancario que es recabada por la SHCP en su calidad de autoridad hacendaria y para fines fiscales, sin control judicial alguno, no puede ser válidamente incorporada a un procedimiento penal, aun cuando constituya una de las fuentes de información que, en el proceso de fiscalización, le hubieran permitido considerar la probable existencia de un delito fiscal, si se toma en cuenta que al formular la querella ya no actúa como autoridad sino como parte ofendida, y es entonces el Ministerio Público en la investigación quien, en su carácter de autoridad persecutora de

delitos, se encuentra facultado para solicitar información protegida por el secreto bancario, previa autorización judicial.

En tal virtud, si la información protegida por el secreto bancario y recabada para fines fiscales es incorporada a un procedimiento penal por la parte ofendida, debe considerarse prueba ilícita, al ser obtenida en contravención al ámbito competencial reservado, por el artículo 21 constitucional, al Ministerio Público, por lo que deberá ser excluida del proceso penal.

Como corolario a lo expuesto, podemos señalar que, amén de la innegable trascendencia práctica de lo aquí sostenido para innumerables casos en materia penal-fiscal que actualmente se procesan en juzgados federales del país, lo cierto es que para quienes ejercemos la defensa de estos casos podemos advertir un halo de luz en medio de las penumbras que rodean particularmente a esta materia, principalmente a raíz de las reformas que entraron en vigor en 2020 al Código Fiscal de la Federación y que vuelven al contribuyente prácticamente un enemigo del Estado, alejando cada vez más al proceso penal mexicano del talante garantista que, en un principio supuso o quiso tener, a través de la reforma constitucional de junio de 2008 y, por ende, de uno de sus principales fines: la maximización de garantías.

Cabe referir que, a la fecha en que se escribió este artículo, el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Noveno Circuito ya había sostenido similar criterio al resolver el Amparo Directo 522/2019. La versión pública de la sentencia se puede consultar en el siguiente enlace: http://sise.cjf.gob.mx/SVP/word1.aspx?arch=802/08020000256730090007007.docx_1&sec=Humberto_Piñon_Reyes&svp=1
(Consultado el 26/4/2020)

Capítulo III.

COMPLIANCE PENAL-TRIBUTARIO PARA EMPRESAS EN MÉXICO: ¿LUJO O NECESIDAD?

Han pasado ya más de 6 años desde que fue publicado el Código Nacional de Procedimientos Penales (en adelante CNPP) en México y, junto con ello, la entrada en vigor de uno de los tópicos más relevantes, pero también más inexplorados en nuestro país: el de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, la cual, desde la miscelánea penal de junio de 2016, abarca también a nivel federal los delitos fiscales.

Y es que, en efecto, si bien nos encontramos frente a un tema que ha convivido dentro de nuestro sistema jurídico desde la paulatina entrada en vigor del CNPP en marzo de 2014, lo cierto es que, a la fecha, se encuentra aún lejos de haberse desarrollado adecuadamente tanto en la legislación como en la jurisprudencia de nuestro país, ello debido —en parte— a la falta de casos reales en donde una empresa hubiera sido denunciada por la probable comisión de hechos que la ley señale como delito y —por otra parte— a la incomodidad y escozor que genera lo desconocido entre muchos de quienes integramos la comunidad jurídica mexicana.

Frente a ello, el escenario en México para la consolidación de la responsabilidad penal de las empresas se ve todavía lejano. De ahí que, hasta la presente fecha, pocas empresas en nuestro país se hayan siquiera preocupado por contar en su seno con un programa de cumplimiento normativo o compliance penal que pudiera tener por efecto excluir o atenuar su responsabilidad penal en caso de verse inmiscuidas en un proceso de dicha naturaleza.

No obstante, el panorama previamente descrito está por cambiar. Para nadie es un secreto que la política criminal fiscal del Estado mexicano, de un tiempo a la fecha, está enfocando sus baterías en delitos cometidos contra la hacienda

pública, los cuales sin lugar a dudas han sido de los grandes flagelos para nuestro país. Por esa razón, con la reforma penal fiscal que entró en vigor el 1 de enero de 2020, no solamente se dieron mayores herramientas a las autoridades fiscales y ministeriales para la investigación y procesamiento de delitos fiscales, sino que también se estableció que las personas morales que adquieran o enajenen facturas apócrifas, podrán ser procesadas penalmente. Ello en adición a la posibilidad que existe desde junio de 2016 de que las empresas sean procesadas penalmente por los delitos de contrabando y su equiparable previsto en los artículos 102 y 105 del Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF) y defraudación fiscal y su equiparable, previsto en los numerales 108 y 109 del CFF.

Mediante el comunicado de prensa 3/2020 de fecha 13 de febrero de 2020, el SAT informó que solicitó a la Unidad de Inteligencia Financiera el congelamiento de cuentas bancarias de diversas personas morales que emitieron comprobantes que amparan operaciones inexistentes o actos jurídicos simulados. Véase: https://aristeguinoticias.com/wp-content/uploads/2020/02/SAT-comunicado14022020.jpg
(Consultado el 4/5/2020)

Igualmente, en conferencia matutina del 28 de abril del año en curso, el presidente de la República informó que se están preparando querellas contra diversas empresas "factureras" que deben miles de millones de pesos al fisco mexicano. Véase: https://www.eleconomista.com.mx/economia/AMLO-denuncia-presunto-fraude-fiscal-deempresa-grande-por-1500-mdp-20200428-0109.html
(Consultado el 4/5/2020)

Finalmente, el pasado 9 de junio, la jefa en turno del Servicio de Administración Tributaria, Raquel Buenrostro, advirtió que están listos para presentar denuncias penales contra quienes cometan defraudación fiscal. Véase: https://expansion.mx/economia/2020/06/09/sat-listo-para-hacer-denuncias-penales-contra-evasores (Consultado el 15/6/20)

En ese tenor, hasta hace unos años, no era indispensable para las empresas en México adquirir e implementar un programa de compliance penal-fiscal. Más bien, se veía como una especie de lujo para las empresas. Una extravagancia. Actualmente, cada vez son más las disposiciones legales que las obligan a ello, lo que vuelve al compliance una necesidad.

Por ejemplo, el CFF ahora establece en el capítulo sexto la obligación de los asesores fiscales a revelar esquemas reportables, generalizados y personalizados, al Servicio de Administración Tributaria, lo que sin duda constituye un deber que deberán vigilar las empresas que se cumpla.

Bajo esas premisas, en el presente capítulo buscaremos trazar la ruta de cuáles son los elementos básicos que se requieren para la elaboración e implementación de un programa de compliance penal tributario eficaz al interior de una empresa, ello con el fin de abonar a la consolidación de un tema —los delitos cometidos contra la hacienda pública por personas jurídicas y el compliance penal— que ocupa gran parte de la discusión actual en materia penal a escala internacional y que, por ende, también debiera ser discutido con la misma seriedad en México.

Así se desprende del catálogo de delitos que a nivel federal pueden cometer las personas jurídicas, previsto en el artículo 11 bis del Código Penal Federal (TMX 256532), que establece:

Artículo 11 Bis.- Para los efectos de lo previsto en el Título X, Capítulo II, del Código Nacional de Procedimientos Penales, a las personas jurídicas podrán imponérseles algunas o varias de las consecuencias jurídicas cuando hayan intervenido en la comisión de los siguientes delitos:
[…]
B. De los delitos establecidos en los siguientes ordenamientos:
VII. Contrabando y su equiparable, previstos en los artículos 102 y 105 del Código Fiscal de la Federación;

VIII. Defraudación Fiscal y su equiparable, previstos en los artículos 108 y 109, del Código Fiscal de la Federación;
VIII Bis. Del Código Fiscal de la Federación, el delito previsto en el artículo 113 Bis;
[…]

En primer lugar, debemos recordar que, si el término compliance cobró visibilidad en México se debe en gran medida a que, acorde a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 421 del CNPP , el núcleo de la responsabilidad penal de una empresa radica en la falta o ausencia del debido control organizacional, el cual se traduce en la necesidad de que ésta cuente con un programa de cumplimiento normativo penal (compliance penal) que les permita acreditar ante la autoridad ministerial o judicial, que el hecho que se les atribuye no sucedió por la ausencia de un debido control al interior de la organización, lo que les permitiría excluir, por atipicidad, su responsabilidad penal.

La anterior afirmación parte de la base, compartida con Ontiveros, en el sentido de que la implementación de un programa preventivo de corte penal al interior de las organizaciones generaría las condiciones para que estas mantuvieran el riesgo empresarial dentro de los ámbitos asumibles por el ordenamiento jurídico y con ello librar, desde un principio y a escala de tipicidad, su responsabilidad penal, toda vez que la persona jurídica estaría amparada por un riesgo permitido, quedando excluida la imputación al tipo objetivo y, por lo tanto, el injusto y el delito.

Un compliance penal tributario puede implementarse de manera independiente al interior de una empresa, o bien, de forma integrada a un programa de compliance integral, esto es, no limitada al riesgo penal tributario.

En realidad, el compliance existe desde hace mucho tiempo, incluso en México, sólo que ciertos sectores eran los que lo conocían. Por ejemplo, en el sector

financiero es indispensable que las instituciones bancarias cuenten con mecanismos de control y prevención de delitos.

Basándonos en lo previamente señalado, tenemos entonces que el contenido del CNPP, interpretado contrario sensu, ha establecido la necesidad de que las personas jurídicas dispongan de sistemas de gestión y control aplicables al ámbito de la prevención y detección penal, sin embargo, esta regulación constituye un marco de interpretación que aún debe ser desarrollado para disponer de sistemas eficaces y alineados con las buenas prácticas que vienen acordándose a nivel internacional.

En ese sentido, en el ámbito tributario tenemos que un programa de compliance debe permitir el diseño o evaluación de sistemas de gestión de cumplimiento fiscal que permitan generar o mejorar una adecuada cultura organizativa, sensible a la prevención, detección, gestión y mitigación del riesgo tributario, totalmente opuesta a las mala praxis que toleran o amparan conductas ilícitas o abusivas —verbigracia la compraventa de facturas apócrifas— en el seno de las organizaciones de todos los tamaños y actividades, tanto del sector privado como público, con o sin ánimo de lucro.

Establecido lo anterior, tenemos que la adecuada implementación de un programa de compliance penal-tributario debiera incluir los siguientes elementos:

I. Identificación de las actividades de la empresa en cuyo ámbito puedan ser cometidos los delitos que deben ser prevenidos (análisis de riesgo penal-tributario).

Para nadie es un secreto que el área contable de las empresas no solamente resulta vital para su existencia, sino también constituye una evidente zona de riesgo. Delitos como la compraventa de facturas apócrifas, defraudación fiscal y lavado de dinero tienen su origen precisamente en esta área de la empresa.

En ese sentido, la realización de un adecuado diagnóstico para el mapeo, identificación y categorización de los riesgos penales, con base en el catálogo de delitos previsto en artículo 11 bis del Código Penal Federal resulta fundamental. El objetivo es implementar medidas para la debida administración o prevención de riesgos delictivos en el seno de la organización. Este diagnóstico debe ser siempre actualizable y deberá ser elaborado por expertos en análisis penal-tributario.

Para ello, resulta fundamental que quien elabore el diagnóstico de riesgo tome en cuenta los factores externos e internos, relevantes para el propósito de la empresa y que afectan a su capacidad para lograr los objetivos del sistema de gestión que emplearán.

Esos factores incluyen, a título enunciativo y no limitativo:
a) El tamaño y la estructura de la organización.
b) Las ubicaciones y sectores en los que opera la organización o prevé operar.
c) La naturaleza, escala y complejidad de las actividades de la organización y sus operaciones.
d) Las entidades sobre las cuales ejerce control.
e) Los miembros de la organización y los socios de negocio.
f) La naturaleza y extensión de las relaciones con administraciones públicas.
g) Las obligaciones y compromisos legales, contractuales o profesionales.
h) La estrategia tributaria de la organización acordada por su órgano de administración.
i) El marco legal penal y tributario, nacional e internacional en el que la organización opere.

II. Adopción de protocolos, procedimientos o manuales de operación que concreten el proceso de formación de la voluntad de la persona jurídica, de adopción de decisiones y de ejecución de las mismas, orientadas hacia la prevención de delitos fiscales.

Lo anterior significa documentar la decisión, formalizar el acta o el acuerdo interno de los órganos de gobierno corporativo, de adoptar e implementar un programa de compliance penal-fiscal, así como también plasmar y poner en operación al interior de la empresa protocolos, procedimientos y/o manuales de cumplimiento normativo organizacional para la prevención de delitos que permitan evidenciar el compromiso de la persona jurídica con el cumplimiento del marco normativo vigente, el cual debe ser autorizado por el Consejo de Administración, Asamblea de Socios, Comités o la máxima autoridad societaria.

Es importante, para su eficacia, que estas disposiciones o normas se encuentren adecuadamente redactadas, es decir, con un lenguaje claro y común para comprensión de todo el personal a cualquier nivel de la empresa, incluidos clientes y proveedores.

III. Establecimiento de modelos de gestión de los recursos financieros adecuados para impedir la comisión de los delitos fiscales que deben ser prevenidos, así como compromisos de los órganos directivos o de administración para destinar recursos a la prevención de dichos delitos.

Ello obedece a que debe existir un control de costos de cumplimiento normativo y regulatorio, reflejado en los balances y estados financieros. El compliance penal-fiscal debe representar costos, pues de lo contrario se presume cosmético.

IV. Obligación de informar de posibles riesgos e incumplimientos al organismo encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo de prevención (establecimiento de un canal de denuncias externo e interno).

Supone la existencia, en primer lugar, de un órgano de control permanente encargado expresamente del seguimiento, verificación y supervisión del cumplimiento del programa de compliance penal fiscal. Es importante que las personas integrantes de este órgano en la corporación cuenten con el perfil,

formación y capacitación necesaria para comprender el contenido y efectos de los riesgos penales que están siendo prevenidos. Este órgano debe tener autonomía de gestión y decisión, y acceso directo al órgano de gobierno de la empresa.

Entre las funciones de dicho órgano se encuentran las siguientes:

a) Impulsar y supervisar, de manera continua, la implementación y eficacia del sistema de gestión de compliance penal tributario en los distintos ámbitos de la organización.
b) Proporcionar apoyo formativo continuo a los miembros pertinentes de la organización para garantizar que todos ellos son formados con regularidad.
c) Promover la inclusión de las responsabilidades de compliance penal tributario en las descripciones de puestos de trabajo y en los procesos de gestión del desempeño de los miembros de la organización.
d) Poner en marcha un sistema de información y documentación de compliance penal-tributario.
e) Establecer indicadores de desempeño de compliance penal tributario y medirlos en la organización.
f) Analizar el desempeño para identificar la necesidad de acciones correctivas.
g) Identificar y gestionar los riesgos tributarios, incluyendo los relacionados con los socios de negocio.
h) Proporcionar a los empleados acceso a los recursos de compliance penal-tributario.
i) Informar al órgano de gobierno y a la alta dirección, si existe, sobre los resultados derivados de la aplicación del sistema de gestión de compliance penal-fiscal.

Así mismo, es deseable que la organización, a través del órgano de vigilancia del compliance penal-fiscal, cuente con un canal de denuncias internas y externas o whistleblower, armonizado con un sistema disciplinario, ya sea insourcing (interno)

o bien outsourcing (externo), de acceso permanente, lineamientos o instrumentos que faciliten la denuncia y medidas para la guarda y custodia de la información.

V. Establecimiento de un sistema disciplinario que sancione adecuadamente el incumplimiento de las medidas de prevención que establezca el modelo. En congruencia con el anterior punto, debe establecerse un sistema disciplinario, congruente con su código de conducta, políticas internas en general y los lineamientos en materia fiscal.

VI. Verificación periódica del modelo y su eventual modificación, cuando se pongan de manifiesto infracciones relevantes de sus disposiciones, o cuando se produzcan cambios en la organización, en la estructura de control o en la actividad desarrollada que los hagan necesarios.

Se sugieren los siguientes momentos para actualizar y/o modificar el programa de compliance penal-fiscal:

a) Al reformarse la normativa penal o fiscal;
b) Al modificarse la operación y actividades societarias;
c) Al detectarse fallas en el programa, y/o
d) Periódicamente, según la naturaleza y alcances de las actividades organizacionales.

Desde luego, los anteriores elementos mínimos de eficacia del compliance penal-fiscal para empresas no deben tomarse de manera aislada, ya que únicamente hemos señalado aquellos que consideramos debieran estimarse indispensables al momento de su elaboración para efecto de ser eficaces al momento de que el Ministerio Público y/o el juez analice si se excluye o no la responsabilidad penal de una empresa por delitos fiscales; no obstante, estimamos que también debieran tomarse en consideración los siguientes elementos al momento de

elaborarse los programas de compliance penal-fiscal, buscando privilegiar la fidelidad a la cultura del derecho que deberá permear al interior de la organización:

• Programa de selección, contratación y capacitación de personal, acorde con la naturaleza, verificación de antecedentes —o background checks— y perfiles laborales, la formación y capacitación constante y acreditable incluida del programa de compliance penal fiscal para su entendimiento y empoderamiento por parte de todos los integrantes de la organización.

Algunos de los puntos que se comparten fueron tomados de: Requena, Carlos, “La prevención delictiva. Un deber empresarial”. Revista Forbes. Disponible en https://www.forbes.com.mx/politica-interna-de-prevencion-delictivadeber-empresarial-en-mexico/ (Consultado el 5/4/2020)

• Área de Asuntos Internos o Internal affairs. La ley penal convierte a las empresas en policías de su propia corporación, las cuales tienen el deber de colaborar o cooperar con las autoridades para prevenir y evitar delitos futuros en el seno de sus organizaciones. La investigación privada está permitida en México siempre que se utilicen medios lícitos, por lo que estas áreas deben estar capacitadas en funciones policiales, en manejo de evidencia para acceso, extracción y cadena de custodia de evidencia, así como para preservar escenas u objetos del delito.

• Poderes especiales o facultades de representación legal con cláusulas especiales y expresas para efectos penales, a favor de las personas físicas designadas para representar a la persona jurídica o corporación en caso de tener la necesidad de afrontar un procedimiento legal de responsabilidad penal de empresa.

• Plan de prevención de riesgos penales. Un plan de acción, mitigación de riesgos, tiempos y personas encargadas de liderar los protocolos o procedimientos. Identificación de prioridades y categorías o criticidad de riesgos. Es fundamental

que, en todo momento, antes y durante la implementación del programa de compliance penal, se consoliden las evidencias y el acreditamiento documental y/o audiovisual para demostrar el debido cumplimiento organizacional, en caso de ser requeridos por las autoridades.

Igualmente, será importante tomar en consideración las directrices de derecho positivo y estándares que, a nivel nacional, establezcan las diferentes legislaciones de corte no penal que regulan cada uno de los ámbitos de actividad de la empresa de que se trate (hard law), así como también los lineamientos que en el plano internacional se han dispuesto en normativas tales como la Norma ISO 19600 relativa a sistemas de gestión de compliance, Norma ISO 37001 relativa a sistemas de gestión antisoborno, Norma ISO 31000 sobre gestión del riesgo, e incluso en directrices tomadas de países diferentes al nuestro, que ya cuentan con ellas, como por ejemplo España con las normas UNE 19601 y 19602 en materias de compliance penal y tributario respectivamente (soft law); lo anterior, con la finalidad de poder elaborar programas de compliance penal fiscal para empresas que no solamente sean respetuosos con las exigencias legales mexicanas, sino que también cumplan las expectativas que, por lo regular, se depositan en las empresas que operan en los mercados internacionales, de modo tal que se trate de un programa de compliance penal-fiscal que sea realmente eficaz pero sobre todo que permita evidenciar el compromiso que la organización asume con la fidelidad hacia las normas.

De lo que hemos comentado, podemos concluir que los programas de compliance penal-fiscal permiten a las empresas incorporar e implementar, a través de los diversos documentos que se generan y que en su conjunto forman el programa de compliance, una cultura del debido cumplimiento normativo en su interior que, en un momento determinado, pudiera evitarle una responsabilidad de corte penal por delitos fiscales.

Al respecto, debemos tomar en consideración que los programas de compliance penal —y en específico los de penal-fiscal— en México son instrumentos cuya utilización generalizada constituye un fenómeno relativamente nuevo, derivado, por una parte, de la expedición del CNPP en cuyo articulado prevé la destrucción del famoso aforismo societas delinquere non potest y, por otra parte, de la globalización económica que ha propiciado el surgimiento de esquemas delictivos que a menudo involucran empresas, afectando la reputación y, en ocasiones, la viabilidad de compañías multinacionales.

Frente a este tipo de hechos, muchas compañías optan por adoptar un conjunto de pautas de comportamiento para todos sus miembros, desde los más altos directivos hasta los empleados rasos e incluso terceros contratados, ya que los programas de compliance penal fiscal deben tener alcance tanto interno (directiva y empleados en general) como externo (proveedores y contratistas).

No obstante, lo cierto es que a la fecha, muchas de las empresas con operaciones en nuestro país no han tomado con la seriedad debida el tema relativo a la implementación de un programa de compliance penal fiscal debido a que el marco normativo con que se cuenta actualmente para ello es insuficiente, lo que genera una gran margen de inseguridad jurídica tanto para quienes ofrecen servicios de elaboración de programa de compliance penal fiscal, como para quienes los contratan, ya que los parámetros normativos actuales son —por decir lo menos— deficientes.

Sin embargo, queda claro que, derivado de las reformas más recientes, el compliance penal fiscal para empresas llegó como necesidad para quedarse en nuestro país. Y el reto es mayúsculo.

Capítulo IV.
¿CÓMO IMPUTAR (Y DEFENDER) PENALMENTE EMPRESAS POR DELITOS FISCALES?

La publicación del Código Nacional de Procedimientos Penales (en adelante CNPP) el pasado 5 de marzo de 2014 dos mil catorce y su paulatina entrada en vigor (con fecha límite para el 18 de junio de 2016 pasado) marcó un hito en la historia del proceso penal mexicano, no solamente porque se trata de un código que permitió, de manera adecuada y ordenada, la implementación en todo el país del sistema procesal acusatorio y oral en materia penal, sino también porque permitió "estandarizar" los procesos penales a nivel nacional, es decir, hizo posible —por fin— tener un solo código adjetivo para todas las entidades federativas y la Federación, lo que sin duda ha contribuido al mejor entendimiento e implementación del aún novel proceso penal acusatorio.

Además, entre otras tantas novedades, aciertos y desaciertos que contiene, se trata de una legislación que, por vez primera, permitió que en México se pudiera hablar de la posibilidad de enjuiciar penalmente a las personas jurídicas cuando cometan o participen en la comisión de un delito, lo que constituyó una novedad que puso al país ad-hoc con otras legislaciones penales de Latinoamérica y Europa que así lo han establecido desde hace algún tiempo; países como Inglaterra, Escocia, Irlanda, Holanda, Dinamarca, Noruega, Japón, Australia, Bélgica, Francia, Suiza, España, así como Chile, Colombia, Perú, Bolivia y Argentina en Latinoamérica, sin olvidar a nuestros vecinos del norte Canadá y Estados Unidos de América, tienen —de un modo u otro— implementada la responsabilidad penal de personas jurídicas.

En efecto, tras décadas de debate científico que se ha dado, sobre todo, en sede internacional, el legislador mexicano finalmente ha decidido incorporar a las empresas y corporaciones como sujetos que pudieran ser penalmente responsables, rompiendo así con el aforismo milenario societas delinquere non

potest que privaba en nuestro país, aunque cabe aclarar en México aún existen muchos detractores de la responsabilidad penal de personas jurídicas.

No obstante, debe considerarse que la sola posibilidad procesal de someter a juicio ante los tribunales penales a las empresas y corporaciones no resulta suficiente para poder estimar totalmente implementada la responsabilidad penal de las personas jurídicas en México, pues todavía es necesario que las legislaciones penales sustantivas de las entidades federativas, así como la federal, sean modificadas a efecto de establecer las disposiciones complementarias a ello, tales como el modelo de imputación penal que asumen, las atenuantes y/o excluyentes del delito cometido por una persona moral, las sanciones a que puede hacerse acreedora, entre otras disposiciones no menos importantes.

Uno de los Códigos pioneros en hacer las adecuaciones necesarias a efecto de hacer posible la imputación penal contra personas jurídicas es el Código Penal Federal (en adelante CPF), ya que a través de reforma publicada el 17 de junio de 2016, estableció un numeral 11 bis que implementó las modificaciones necesarias en armonía con el CNPP, con el fin de establecer las reglas que permitieran hablar plenamente de la existencia de la responsabilidad penal de las personas jurídicas por delitos federales.

Y es que México se adentró al debate sobre la responsabilidad penal de personas jurídicas estableciendo en el CNPP, en el apartado denominado como de "procedimientos especiales" (artículos 421 al 425), la posibilidad procesal de fincar responsabilidad penal a personas morales que cometan o participen en la comisión de un delito, aunque —cabe decirlo— lo hizo de forma deficiente e inacabada; sin embargo, no es este el espacio para formular las críticas al respecto, pues de ello nos hemos ocupado en otro trabajo académico que hemos publicado previamente, por lo cual, la pretensión en este artículo es centrarnos en la reforma al CPF, concretamente en lo que a delitos fiscales se refiere.

Para delinear los requisitos para imputar penalmente empresas por delitos fiscales, veamos en primer lugar lo que dispone el artículo 421 del CNPP:

“CAPÍTULO II. PROCEDIMIENTO PARA PERSONAS JURÍDICAS
Artículo 421. *Ejercicio de la acción penal y responsabilidad penal autónoma*
Las personas jurídicas serán penalmente responsables, de los delitos cometidos a su nombre, por su cuenta, en su beneficio o a través de los medios que ellas proporcionen, cuando se haya determinado que además existió inobservancia del debido control en su organización. Lo anterior con independencia de la responsabilidad penal en que puedan incurrir sus representantes o administradores de hecho o de derecho.

El Ministerio Público podrá ejercer la acción penal en contra de las personas jurídicas con excepción de las instituciones estatales, independientemente de la acción penal que pudiera ejercer contra las personas físicas involucradas en el delito cometido.

No se extinguirá la responsabilidad penal de las personas jurídicas cuando se transformen, fusionen, absorban o escindan. En estos casos, el traslado de la pena podrá graduarse atendiendo a la relación que se guarde con la persona jurídica originariamente responsable del delito.

La responsabilidad penal de la persona jurídica tampoco se extinguirá mediante su disolución aparente, cuando continúe su actividad económica y se mantenga la identidad sustancial de sus clientes, proveedores, empleados, o de la parte más relevante de todos ellos.

Las causas de exclusión del delito o de extinción de la acción penal, que pudieran concurrir en alguna de las personas físicas involucradas, no afectará el procedimiento contra las personas jurídicas, salvo en los casos en que la persona física y la persona jurídica hayan cometido o participado en los mismos hechos y

estos no hayan sido considerados como aquellos que la ley señala como delito, por una resolución judicial previa. Tampoco podrá afectar el procedimiento el hecho de que alguna persona física involucrada se sustraiga de la acción de la justicia.

Las personas jurídicas serán penalmente responsables únicamente por la comisión de los delitos previstos en el catalogo dispuesto en la legislación penal de la federación y de las entidades federativas."

Vamos a empezar resaltando el párrafo final del artículo 371 transcrito, que establece la necesidad de que, para atribuir un delito a una persona jurídica, resulta menester que aquel se encuentre en el catálogo de delitos que al efecto dispongan las diferentes legislaciones penales sustantivas, lo que implica contrario sensu que no todos los delitos previstos en el apartado específico del Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF) son atribuibles a empresas, sino únicamente aquellos que se encuentren en el catálogo de delitos que contiene el CPF.

Al respecto, debe hacerse notar al lector que, al momento de redactar estas líneas, no todas las legislaciones penales cuentan ya con un catálogo de delitos para esos efectos, siendo una de estas el CPF (artículo 11 bis), que en materia fiscal contempla las siguientes conductas típicas que pueden ser atribuidas a personas jurídicas:

Artículo 11 Bis.- Para los efectos de lo previsto en el Título X, Capítulo II, del Código Nacional de Procedimientos Penales, a las personas jurídicas podrán imponérseles algunas o varias de las consecuencias jurídicas cuando hayan intervenido en la comisión de los siguientes delitos:
[…]
B. De los delitos establecidos en otros ordenamientos federales:

VII. Contrabando y su equiparable, previstos en los artículos 102 y 105 del Código Fiscal de la Federación;
VIII. Defraudación Fiscal y su equiparable, previstos en los artículos 108 y 109, del Código Fiscal de la federación;
VIII Bis. Del Código Fiscal de la federación, el delito previsto en el artículo 113 Bis;
[…]

El capítulo sobre delitos fiscales en el CFF se encuentra previsto entre los artículos 92 al 115 y contiene una amplia variedad de tipos penales en materia fiscal.

Existen legislaciones penales como la de Yucatán, Ciudad de México y Tabasco que ya contemplan un apartado específico sobre responsabilidad penal de personas jurídicas; no obstante, no prevén el mencionado catálogo de delitos, por lo cual, considero que resultaría inconstitucional, por ir en contrario a una norma de rango jerárquico superior, atribuir un delito del fuero común a una empresa en dichas entidades federativas, merced a que iría en contrario a lo dispuesto en el numeral 421 in fine del CNPP. Así mismo, existen también legislaciones penales como la de Quintana Roo y Jalisco que sí cuentan con dichos catálogos, por lo que en esas entidades federativas sí sería factible atribuir delitos del fuero común a las empresas.

En el tenor de lo anteriormente señalado, resulta menester insistir en la necesidad que si se pretende imputar delitos fiscales a empresas, estos deben ser los contemplados en los numerales previamente transcritos, pues si, por ejemplo, se pretendiera atribuir a una empresa cualquiera de las conductas previstas en el artículo 110 del CFF que prevé delitos contra el Registro Federal de Contribuyentes, ello atentaría contra lo dispuesto en el último párrafo del numeral 421 del CNPP, así como también contra el principio de legalidad en materia penal, razón por la cual esa imputación sería inconstitucional.

(Cabe referir que, al momento de redactar estas líneas, un servidor ha utilizado ese argumento en 3 defensas penales de empresas que he asumido, con resultados favorables).

Establecidos cuáles son los delitos fiscales atribuibles a empresas, y volviendo al análisis del artículo 421 del CNPP , lo segundo que debemos notar de la lectura del artículo en comento es que México ha implementado ya la posibilidad de someter a un proceso del orden criminal a una persona jurídica de forma directa y autónoma a la responsabilidad que pudiera asumir una persona física por los mismos hechos, lo que implica en materia fiscal, que pudiera presentarse directamente una denuncia y/o querella en contra de una empresa sin necesidad de que dicha denuncia también fuera presentada —por ejemplo— en contra del administrador de dicha empresa y/o contra algún accionista y/o miembro del Consejo de Administración o incluso el contador de la empresa, que son tradicionalmente las personas físicas que son señaladas como penalmente responsables por delitos previstos en el CFF.

En ese sentido, tenemos que México, con lo previsto en el artículo anteriormente transcrito, se suma a la lista de países que ya prevén la posibilidad de enjuiciar de manera directa por la vía penal a las personas jurídicas, siempre y cuando se cumplan con los requisitos establecidos en el artículo que se analiza.

Ahora bien, es preciso reconocer que el modelo de imputación penal asumido por el legislador mexicano en el CNPP es el de establecer una autorresponsabilidad de la persona jurídica, es decir, que la responsabilidad penal que se le atribuya a ésta será autónoma y directa en relación con la que pudiera asumir una persona física, lo que significa que la persona jurídica podrá ser penalmente responsable aun cuando la concreta persona física responsable no haya sido individualizada, o bien, no haya sido posible para el órgano investigador dirigir el procedimiento contra ella, lo que, en tratándose de delitos fiscales, maximiza las posibilidades de que tanto el Servicio de Administración Tributaria como el Ministerio Público

Federal inicien procesos penales contra empresas, en aras de que más adelante puedan individualizar la responsabilidad penal contra la persona física responsable, ya sea en el mismo proceso iniciado contra la empresa, o en uno diverso.

De igual modo, debe advertirse que de la redacción del primer párrafo del numeral 421 del CNPP que se analiza, se desprenden dos grandes requisitos que deberán cumplirse a efecto de que la autoridad ministerial pueda formular imputación penal en contra de una persona jurídica, a saber:

a) Que el delito que se le atribuye se hubiera cometido a su nombre, por su cuenta, en su beneficio o a través de los medios que ellas proporcionen;

b) Y que, además, se haya determinado que existió inobservancia del debido control en la organización de la persona jurídica.

Lo primero que debemos notar es que los requisitos de imputación de la persona jurídica no hacen referencia alguna sobre la cualidad específica que deba tener la persona física que hubiera cometido el delito, lo cual deja abierta la posibilidad de que éste hubiera sido perpetrado por el administrador de la empresa, un accionista, gerente, representante legal e incluso un empleado o un tercero prestador de servidor profesionales para la empresa.

Con base en lo anterior, tenemos entonces que en México responderá penalmente la persona jurídica en aquellos casos en donde, por ejemplo, el contador de una empresa hubiera sido el perpetrador del delito de defraudación fiscal, por ser él quien cuenta con las claves para la presentación de declaraciones, etcétera, al igual que si hubiera sido el empleado quien tiene atención directa con el cliente y vende productos obtenidos vía contrabando, siempre y cuando se cumplan los dos requisitos mencionados con anterioridad, puesto que —se insiste— la cualidad

específica de la persona física no influye en la posibilidad de atribuir una responsabilidad penal a la persona jurídica.

Respecto al requisito referente a que el delito se hubiera cometido “en su nombre” o “por cuenta” de la persona jurídica, estos obligan a entender que se tratan de supuestos de criminalidad de la empresa o de la persona jurídica y no de simples casos de criminalidad en su interior. Así, tenemos que debe sostenerse una interpretación amplia en la que queden abarcados tanto los supuestos en los que el delito se hubiera cometido en el ámbito de las competencias, giro o tráfico de la organización, como también aquellos casos que se hubieran cometido simplemente con ocasión del ejercicio de tales competencias.

Contrario a lo anterior, cuando se habla de la utilización de medios proporcionados por la persona jurídica, o bien, el “beneficio” que ésta debe tener merced a la comisión del delito, tenemos que nos permite establecer los hechos perpetrados en la empresa, como podría ser en aquellos casos donde se adquieren facturas apócrifas con la finalidad de engañar al fisco y con ello obtener un beneficio; siendo importante precisar que el beneficio que reciba la empresa nos permite descartar el “beneficio propio” que utiliza, por ejemplo, el accionista desleal que busca beneficiarse a sí mismo para perjudicar a un tercero o bien a la propia empresa, debiendo entonces exigirse, para la actualización del delito empresarial, que el provecho para la empresa sea actual, es decir, que se haya producido efectivamente -como sucede en aquellos casos donde obtiene devoluciones de saldos a favor pues de lo contrario la empresa no deberá responder penalmente.

De igual modo, en cuanto al beneficio que deberá recibir la empresa, resulta menester señalar que este no deberá limitarse únicamente a beneficios de carácter económico, sino que también puede referirse a beneficios como, por ejemplo, la evitación de perjuicios, ventajas obtenidas frente a competidores, beneficios para la imagen corporativa de la empresa, entre otros.

Por lo que respecta al segundo requisito, referente a la “inobservancia del debido control” en la organización, tenemos que disponer que, para hacer responsable a la persona jurídica, es menester que no se hubiere desplegado el “debido control” y ello haya favorecido la comisión del hecho que la ley señala como delito, lo que, contrario sensu, parece indicar que si la empresa ejerció dicho “debido control”, es decir, si fue diligente en la implementación y seguimiento de planes de prevención del delito y en los controles que éstos traen aparejados, y a pesar de ello se cometió el hecho delictivo porque la persona física que lo hubiera perpetrado fue capaz de sortear esos controles, la empresa no debiera responder penalmente, ante lo cual nos encontraríamos claramente frente a una causa de exclusión del delito de la persona jurídica.

Merced al requisito comentado (inobservancia del debido control) es que en México ahora tiene impacto la implementación de un compliance program o programa de cumplimiento normativo8 en el seno de las empresas, que tenga como finalidad, entre otras, la exclusión o atenuación de la responsabilidad penal en caso de que se hubiera cometido un delito en el seno de la persona jurídica.

El concepto “compliance” ha protagonizado una carrera vertiginosa. Pocos años atrás todavía era algo en gran parte desconocido, pero en la actualidad y sobre todo a partir de la aparición de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, al introducir dicho concepto en Google aparecen 115 millones de entradas, lo cual, teniendo en cuenta que no describe nada distinto a la evidencia del deber de observancia de las normas, es en cierto modo sorprendente. Véase Rotsch, Thomas, “Criminal compliance” en InDret. Revista para el análisis del derecho, 2012. Disponible en línea: www.indret.com/pdf/876a.pdf

Miguel Ontiveros lo explica con mayor claridad: Si bien es cierto las disposiciones señaladas pueden ser objeto de importantes críticas y mejoras, parece claro también que las dos referencias arriba resaltadas, es decir, las relativas a ejercer

el debido control al ámbito organizacional y la de establecer medidas eficaces para prevenir y descubrir delitos, se refieren claramente a programas de cumplimiento.

Efectivamente, el compliance cumple, entre otras, con las dos tareas referidas. Así, la fase de detección y eliminación de riesgos está dirigida a evitar que éstos se traduzcan en delitos y para ello se requiere ejercer el control debido sobre ellos, mientras que las medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse, pasan por la generación y aplicación de protocolos así como por los canales de denuncia interno y externo. En el marco de estos dos ejes rectores juega un rol fundamental la fase de supervisión y sanción desarrollada por el compliance officer.

Atento a lo anterior, al tenor del requisito dispuesto en el CNPP, tenemos entonces que el núcleo de la responsabilidad penal de la persona jurídica sería precisamente la ausencia de las medidas de control adecuadas para evitar la comisión de delitos, que evidencien una voluntad seria de la empresa de cumplir con las normas internas y externas, independientemente de aquellos requisitos, más concretados legalmente en forma de las denominadas “criminal compliance program” o “programas de cumplimiento criminal”.

Conviene señalar que, por programas de cumplimiento criminal debemos entender aquellas medidas sistematizadas que se implementan en la organización en todos los niveles, desde la alta dirección hasta los empleados del último eslabón, para prevenir o impedir que acontezcan en la organización vulneraciones a la normativa penal, administrativa, civil o laboral, derechos humanos o incluso sus propios códigos de autogobierno. Todo ello con el propósito de crear un clima o cultura organizativa centrada en la legalidad y el fiel cumplimiento de las leyes que no promueva la aparición de conductas delictivas desde dentro de la organización.

Al respecto, resulta pertinente traer a colación lo expresado por la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo de España Núcleo de la responsabilidad de la persona

jurídica que, como venimos diciendo, no es otro que el de la ausencia de las medidas de control adecuadas para la evitación de la comisión de delitos, que evidencien una voluntad seria de reforzar la virtualidad de la norma, independientemente de aquellos requisitos, más concretados legalmente en forma de las denominadas “compliances” o “modelos de cumplimiento”, exigidos para la aplicación de la eximente que, además, ciertas personas jurídicas, por su pequeño tamaño o menor capacidad económica, no pudieran cumplidamente implementar.

Lo anterior implica que, independientemente de que una empresa se hubiese beneficiado por la adquisición de facturas apócrifas, o bien a su nombre se hubiese presentado una declaración en ceros cuando debió reportarse importe a pagar o que, utilizando los medios que provee, se hubiese introducido al país material de contrabando, puesto que de no darse el requisitos relativo a la inobservancia del debido control organizacional, la empresa no podrá asumir responsabilidad penal por el delito fiscal cometido, ya se actualizaría una causa excluyente de responsabilidad penal a su favor por atipicidad.

La anterior afirmación parte de la base, compartida con Ontiveros, en el sentido de que la implementación de un programa preventivo de corte penal al interior de las organizaciones generaría las condiciones para que estas mantuvieran el riesgo empresarial dentro de los ámbitos asumibles por el ordenamiento jurídico y con ello librar, desde un principio y a escala de tipicidad, su responsabilidad penal, toda vez que la persona jurídica estaría amparada por un riesgo permitido, quedando excluida la imputación al tipo objetivo y, por lo tanto, el injusto y el delito, de ahí que resulta medular para la eficaz defensa penal de una empresa que cuente con un programa de compliance penal-fiscal adecuado a su realidad organizativa, ello con independencia de cualquier otra estrategia de defensa que pudiera implementarse a su favor.

(Sobre el contenido de los programas de cumplimiento normativo en el ámbito penal tributario, en este mismo libro he contribuido con un artículo al respecto).

Como podemos ver, nos encontramos frente a un tema que per se cuenta con múltiples aristas que deberán ser tomadas en consideración tanto por fiscales como por defensores al momento de planear una imputación o bien una defensa penal para una empresa. Independientemente.

En España —país que nos lleva un trecho de ventaja en este tema— son cada vez más crecientes los casos de imputación penal contra empresas delitos de carácter fiscal y económico, siendo algunos de los casos más sonados los del F.C. Barcelona, imputado por varios delitos fiscales; Bankia, imputada entre otros por delitos societarios, estafa, alteración del precio de las cosas o apropiación indebida; empresas industriales como Carbones Arlanza, S.L., Alto Bierzo, S.A., Unión Minera del Norte, S.A. o Hullera Vasco-Leonesa, S.A., entre otras, por delitos contra la Hacienda Pública española en la obtención de subvenciones; o la auditora BDO, por el falseamiento de cuentas anuales de la sociedad mercantil Pescanova. En México, el tema ya se ve venir, por lo que debemos estar preparados.

Capítulo V.
FORMAS DE AUTORÍA Y PARTICIPACIÓN POR DELITOS FISCALES

Cuando se habla de delitos fiscales, regularmente se analiza la parte relativa a los tipos penales y su configuración a partir de lo dispuesto en la parte especial que prevé el Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF); empero, muchas veces se deja de lado una parte que resulta medular al momento de pretender enjuiciar penalmente: ¿Quién asume la responsabilidad penal por esos delitos? ¿Qué requisitos se exigen para ello? ¿cuáles son las distintas formas de autoría y participación que prevé el CFF?. Por tal razón, en este trabajo trataremos de abordar dicho tema un tanto inexplorado de la materia penal fiscal y que en la praxis suele generar equívocos y confusiones.

En primer lugar, debemos considerar que hay ocasiones en que un delito lo comete una persona —humana o jurídica— y es sólo a ésta a quien se le investiga, procesa y se condena o absuelve. Hay otros casos, sin embargo, en que son dos o más personas quienes realizan el hecho o participan —ya sea previamente, durante o después— en su comisión. En cualquiera de los dos casos, el derecho penal, mediante las formas de autoría y participación, imputa el hecho al autor o partícipe bajo un título determinado.

En ese sentido, la doctrina penal dominante en la actualidad, que es la teoría del dominio del hecho, elaborada por el jurista alemán Claus Roxin y que tiene cada vez mayor aceptación en el ámbito académico y jurisdiccional, distingue entre las siguientes formas de autoría y participación delictiva:

Formas de autoría:

- Autor material y directo: se define como aquel que domina la acción, realizando el comportamiento descrito en el tipo penal, por lo que será autor quien realice el hecho delictivo por sí solo. Cuenta con el dominio de la acción.

- Autor mediato: es aquel que se sirve de otra persona para cometer el hecho; por ende, el autor mediato no es aquel que realiza directamente el comportamiento descrito en el tipo penal, sino que utiliza a un tercero subordinado a él para su ejecución material. Cuenta, por tanto, con el dominio de la voluntad del tercero subordinado.

- Coautor: son coautores quienes actúan conjuntamente, para lo cual todos tienen el dominio funcional del hecho, lo que implica que deben contar con una división de tareas previamente acordadas, así como que cada coautor aporta una contribución esencial al hecho, de modo tal que, si uno de los intervinientes retirara su contribución, el plan quedaría deshecho, generando la imposibilidad de su realización.

Formas de participación:
- Partícipe instigador o inductor: es aquel que hace surgir en el otro la resolución delictiva de manera directa y eficaz. La diferencia básica por la que no se le considera autor es merced a que el instigador no tiene el dominio del hecho, mientras que el autor sí.

- Partícipe cómplice: es aquel que, sin tener el dominio del hecho, realiza un aporte no esencial para la comisión del delito, lo que implica que —a diferencia de la coautoría— si llegara a faltar el aporte efectuado por el cómplice, el hecho delictivo de cualquier manera se podría consumar.

Precisado lo anterior, tenemos que en México prácticamente todos los Códigos Penales vigentes distinguen entre autores y partícipes, siendo que el apartado especial que contempla los delitos del CFF no es la excepción, ya que el artículo 95, prevé las distintas formas de autoría y participación por delitos fiscales, a saber:

Artículo 95.- Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

I. Concierten la realización del delito.
II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley.
III. Cometan conjuntamente el delito.
IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.
VIII. Tengan la calidad de garante derivada de una disposición jurídica, de un contrato o de los estatutos sociales, en los delitos de omisión con resultado material por tener la obligación de evitar el resultado típico.
IX. Derivado de un contrato o convenio que implique desarrollo de la actividad independiente, propongan, establezcan o lleven a cabo por sí o por interpósita persona, actos, operaciones o prácticas, de cuya ejecución directamente derive la comisión de un delito fiscal.

Del artículo previamente transcrito, se desprende que no habla de autores o partícipes de los delitos fiscales, sino de responsables; empero, cada una de las formas de autoría y participación previamente mencionadas se encuentran contempladas en el mencionado numeral del CFF de la siguiente manera:

Autoría:
- Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley. (autor material)
- Cometan conjuntamente el delito. (coautoría)
- Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo. (autoría mediata)

Participación:
- Concierten la realización del delito. (partícipe por complicidad previa)
- Induzcan dolosamente a otro a cometerlo. (partícipe inductor)
- Ayuden dolosamente a otro para su comisión. (partícipe por complicidad concomitante)

- Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior. (partícipe por complicidad subsecuente)

En el esquema anterior no se incluyeron los supuestos previstos en las fracciones VIII y IX del artículo 95 del CFF toda vez que se concuerda con la crítica formulada por Michel Ambrosio en cuanto a que dichos supuestos no constituyen formas distintas de autoría y participación a las contenidas en las diversas fracciones del mencionado numeral 95,3 siendo que más bien, las mismas se subsumen dentro de las previamente mencionadas, por lo que su análisis se estima innecesario.

Ahora bien, al momento de analizar a quién corresponde la responsabilidad penal por la comisión de un delito fiscal resulta menester señalar que, al igual que sucede con cualquier otro delito, debe precisarse con toda claridad quién debe asumirla y a título de qué (autor o partícipe) ya que ello conlleva consecuencias prácticas que hacen que su exigencia resulte ineludible para la autoridad ministerial y judicial.

Así, resulta que habrá casos donde la responsabilidad penal del sujeto activo será a todas luces evidente, pero en muchos otros casos no lo será, sobre todo en aquellos casos donde el delito es atribuible a varias personas —físicas o jurídicas— y por ello hay que señalar la intervención concreta de cada una de ellas en la perpetración del delito y su grado de participación, principalmente en aquellos supuestos en que el delito sea realizado a nombre de una persona moral, donde será necesario identificar qué persona o personas tienen a su cargo el cumplimiento de las obligaciones fiscales de dicha empresa y quiénes ejecutaron materialmente los actos, de conformidad con el marco normativo aplicable en la materia fiscal y la realidad corporativa y administrativa de la misma, la participación concreta de dichas personas en el iter criminis y la comisión dolosa o no del delito.

Así, tenemos que el CFF presenta algunos aspectos problemáticos como puede ser el artículo 19-A que establece lo siguiente:

Artículo 19-A.- Las personas morales para presentar documentos digitales podrán optar por utilizar su firma electrónica avanzada o bien hacerlo con la firma electrónica avanzada de su representante legal. En el primer caso, el titular del certificado será la persona moral. La tramitación de los datos de creación de firma electrónica avanzada de una persona moral, sólo la podrá efectuar un representante de dicha persona, a quien le haya sido otorgado ante fedatario público, un poder general para actos de dominio o de administración; en este caso, el representante deberá contar previamente con un certificado vigente de firma electrónica avanzada.

Dicho trámite se deberá realizar de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17-D de este Código.

Las personas morales que opten por presentar documentos digitales con su propia firma electrónica avanzada, deberán utilizar los datos de creación de su firma electrónica avanzada en todos sus trámites ante el Servicio de Administración Tributaria. Tratándose de consultas o del ejercicio de los medios de defensa, será optativo la utilización de la firma electrónica avanzada a que se refiere el párrafo anterior; cuando no se utilice esta, la promoción correspondiente deberá contener la firma electrónica avanzada del representante de la persona moral.

Se presumirá sin que se admita prueba en contrario, que los documentos digitales que contengan firma electrónica avanzada de las personas morales, fueron presentados por el administrador único, el presidente del consejo de administración o la persona o personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración de la persona moral de que se trate, en el momento en el que se presentaron los documentos digitales.

De la lectura del artículo supra transcrito, se advierte que el párrafo tercero contiene una presunción iure et de iure que, en tratándose de delitos fiscales cometidos a nombre de empresas que se cometan con la e.firma (antes FIEL), se consideran ejecutados sin que se admita prueba en contrario por:

- El Consejo de Administración o el Administrador Único, según sea el caso, o,
- El director general o bien el gerente general, o persona que tuviera conferida la dirección de la empresa.

De lo anterior pareciera desprenderse que a los administradores y/o gerentes de las personas morales contribuyentes no tienen posibilidad alguna de acreditar su ausencia de autoría o participación en un proceso penal por un delito fiscal que derive del uso de la FIEL, ya que al ser una presunción que no admite prueba en contrario, se limitaría sobremanera su defensa; sin embargo, la Primera Sala de la SCJN ha resuelto que dicha presunción no resulta aplicable a la materia penal:

FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA. LA PRESUNCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 19-A, PÁRRAFO ÚLTIMO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO ES APLICABLE AL PROCEDIMIENTO PENAL.

El precepto y párrafo citados prevén que se presumirá, sin que se admita prueba en contrario, que los documentos digitales que contengan firma electrónica avanzada de las personas morales fueron presentados por el administrador único, el presidente del consejo de administración o la persona o personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración de la persona moral de que se trate, en el momento en que se presentaron los documentos digitales. Ahora bien, la limitante “sin que se admita prueba en contrario” contenida en esa presunción no debe entenderse dirigida al procedimiento penal, toda vez que el artículo 20 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su texto anterior a la

reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de junio de 2008, establece las garantías que, en todo proceso penal, tendrá el inculpado, entre las que se encuentra la relativa a que se le recibirán los testigos y demás pruebas que ofrezca, así como a que se le defienda por un abogado o persona de confianza o bien un defensor de oficio designado por la autoridad ante la que declare; por lo que la presunción referida no está encaminada a considerarse en un procedimiento penal, específicamente cuando alguna actuación se fundamente en el artículo 19-A, párrafo último, del Código Fiscal de la Federación. Además, el derecho fundamental a la adecuada defensa entraña una prohibición para el Estado consistente en no entorpecer el ejercicio del derecho de defensa del gobernado y un deber de actuar, no impidiendo u obstaculizando el ejercicio de las cargas procesales que corresponden dentro del proceso penal para desvirtuar la acusación del Ministerio Público.

Lo anterior deja en evidencia lo que hemos planteado en el presente artículo, en el sentido de que la responsabilidad penal por delitos fiscales no se puede aducir a través de presunciones legales contenidas en el propio CFF o bien incluso en otros ordenamientos como podría ser la Ley General de Sociedades Mercantiles, entre otras, ni tampoco puede desprenderse de responsabilidades solidarias asumidas al tenor de disposiciones normativas tanto internas como externas en las empresas, pues tal y como se señaló desde un principio, resulta menester que la autoría y/o participación en la comisión de hechos delictivos de una persona física o jurídica se establezca a través de criterios estrictamente penales y no así en criterios basados en otras materias, por lo que su análisis deberá ser analizado estrictamente al momento de determinar la responsabilidad penal de persona alguna.

Conforme a los artículos 10 y 142 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, la representación de toda sociedad mercantil corresponderá a su administrador o a sus administradores, quienes podrán realizar todas las operaciones inherentes al objeto de la sociedad, salvo lo que expresamente establezca la ley y el contrato

social; asimismo, que la administración de la sociedad anónima estará a cargo de uno o varios mandatarios temporales y revocables, quienes pueden ser socios o personas extrañas a la sociedad.

Por su parte, los numerales 147, 157 y 158, fracción IV, de la referida legislación, disponen que lo cargos de administrador, entre otros, son personales y no podrán desempeñarse por medio de representante, así como que éstos (administradores) tendrán las responsabilidad inherente a su mandato y la derivada de las obligaciones que la ley y estatutos les imponen, asimismo, serán solidariamente responsables, entre otras cuestiones, de la existencia y mantenimiento de los sistemas de contabilidad, control, registro, archivo o información que previene la ley.

Lo anteriormente dicho se refuerza con lo sostenido en las siguientes tesis emitidas por diversos tribunales federales.

DELITOS FISCALES. LA IMPUTACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD PENAL NO DERIVA PER SE DEL CARGO DE SOCIO, ADMINISTRADOR O APODERADO DE UNA PERSONA MORAL, SINO QUE ES NECESARIO DEMOSTRAR SU INTERVENCIÓN A TÍTULO DE AUTOR O PARTÍCIPE Y LA VINCULACIÓN DIRECTA O INDIRECTA DE SUS ACTOS EN LA COMISIÓN DE DICHOS ILÍCITOS.

Tratándose de la perpetración de delitos de índole fiscal, el solo hecho de ser socio, administrador o apoderado de alguna persona moral resulta insuficiente para atribuirle responsabilidad penal, pues ésta no deriva per se del encargo u obligación que la Ley General de Sociedades Mercantiles le impone, sino que es necesario demostrar la intervención que tuvo a título de autor o partícipe de acuerdo con las hipótesis previstas por el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación, es decir, cuáles fueron los actos que desplegó y que le vinculan

directa o indirectamente en la comisión del delito, pues sólo de esta manera se cumple con los principios de nullum crimen sine conducta y de exacta aplicación de la ley previstos en el artículo 14 de la Constitución Federal.

DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARABLE. AL ADMINISTRADOR GENERAL DE UNA EMPRESA NO SE LE PUEDE ATRIBUIR RESPONSABILIDAD PENAL POR ESTE DELITO POR LA CIRCUNSTANCIA DE OCUPAR EL REFERIDO CARGO.

La circunstancia de que una persona tenga el carácter de administrador general de una persona moral no implica que le corresponda cumplir con la obligación jurídica de pagar los impuestos de ésta, máxime si de las cláusulas de la escritura constitutiva de la empresa no se advierte tal obligación, ni existe constancia de que hubiera firmado la declaración correspondiente, pues de existir alguna acción u omisión atribuible a aquél, en todo caso sería una responsabilidad fiscal solidaria mas no penal por la circunstancia de ocupar el referido cargo, por lo que para atribuirle la comisión del delito de defraudación fiscal equiparable requiere probarse que la omisión o acción ejecutada se debió a su conducta dolosa, antijurídica y culpable.

DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NO PUEDE ATRIBUIRSE RESPONSABILIDAD DE COAUTORES EN LA COMISIÓN DE DICHO DELITO A LOS MIEMBROS DEL COMITÉ DE ADMINISTRACIÓN DE UNA PERSONA MORAL CONTRIBUYENTE POR EL CARGO QUE OSTENTAN, SI NO SE ACREDITA LA FORMA EN LA QUE INTERVINIERON. Si bien es cierto que el delito de defraudación fiscal previsto en el artículo 109, fracción I, del Código Fiscal de la Federación exige la existencia de una acción positiva, como lo es la firma de los miembros del comité de administración de una persona moral contribuyente en la declaración fiscal correspondiente, también lo es que si no

aparece que intervinieron o participaron en dicha conducta, no es dable estimar que su responsabilidad derive del cargo que ostentaban en la fecha de los hechos, ni de la falta de sujeción a las responsabilidades y obligaciones legales que les fueron conferidas en el poder para la administración de aquélla, así como tampoco de las facultades que se les otorgaron para manejar o disponer de sus recursos económicos, porque aunque estuvieran en condiciones de cubrir el pago de las contribuciones correspondientes para evitar así el perjuicio que sufrió el fisco, la omisión en que incurran no los hace responsables del delito, toda vez que no se actualiza por la simple omisión de pagar los impuestos que le correspondían a la persona moral contribuyente, sino por consignar en la declaración que se presentó ante la autoridad hacendaria que se percibieron determinados ingresos acumulables menores a los que se obtuvieron; por lo que es indispensable acreditar la forma en la que los sujetos activos intervinieron, pues si se les atribuye, como en el caso, que fueron coautores, requiere demostrarse que se dividieron el trabajo delictivo mediante funciones esenciales o necesarias con la persona que materialmente rindió la declaración fiscal, mediante un plan acordado antes o durante la perpetración del delito, para que se considere que tuvieron dominio conjunto del hecho; de tal suerte que no procede atribuirles responsabilidad de coautores del delito de defraudación fiscal equiparada, cuando lo que se les imputa es la omisión al cumplimiento de un deber de vigilancia de las obligaciones que tenía su representada, o de la calidad de garantes que les impuso el orden jurídico, ya que para compartir en coautoría la comisión del hecho punible, es necesario que exista un obrar conjunto de varios sujetos, en donde todos tengan la posibilidad de concretar, interrumpir o prolongar el resultado, así como su proceso causal, es decir, que si no realizan la función que les toca, se pueda desbaratar el plan total.

Los criterios anteriormente reseñados ponen en evidencia —como ya se dijo— la necesidad de analizar, en cada caso concreto, la atribución de responsabilidad penal que debe hacerse en tratándose de delitos fiscales a partir de criterios de autoría y participación que son estrictamente penales, y no así, con criterios

emanados de disposiciones legales previstas en materias diferentes a la penal; por lo que forma parte elemental de toda aquella defensa que se asuma en materia penal-fiscal.

TÍTULO CUARTO
SERGIO ESQUERRA

Capítulo I.

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL ARTÍCULO 26 FRACCIÓN III DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN: INCONSTITUCIONAL PARA DIRECTORES Y GERENTES GENERALES O ADMINISTRADORES ÚNICOS DE PERSONAS MORALES

La reforma fiscal en vigor a partir del 1 de enero de 2020 trajo consigo una serie de cambios de gran relevancia, la mayoría, desafortunadamente, en perjuicio de los contribuyentes y sus derechos.

Por lo que respecta al Código Fiscal de la Federación una de las cuestiones que ha causado suma preocupación es la responsabilidad solidaria, derivado de la eliminación de excepciones y ampliación de hipótesis para su generación.

Es el artículo 26 de dicho cuerpo legal el que se ocupa de regular lo tocante a los sujetos que deben ser considerados responsables solidarios con los contribuyentes (obligados directos), entre ellos, en su fracción III:

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), c), d), e), f), g), h) e i) de la fracción X de este artículo.

Se tratan pues los individuos identificados como directores y gerentes generales

o administradores únicos, de deudores sobrevenidos, en los que recae la responsabilidad solidaria como resultado de las conductas de la persona moral contribuyente, cuando:

26.- […]
X. […]
a) No solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

d) Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento de este Código.

e) No se localice en el domicilio fiscal registrado ante el Registro Federal de Contribuyentes.

f) Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que las leyes establezcan, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

g) Se encuentre en el listado a que se refiere el artículo 69-B, cuarto párrafo de este Código, por haberse ubicado en definitiva en el supuesto de presunción de

haber emitido comprobantes que amparan operaciones inexistentes a que se refiere dicho artículo.

h) Se encuentre en el supuesto a que se refiere el artículo 69-B, octavo párrafo de este Código, por no haber acreditado la efectiva adquisición de los bienes o recepción de los servicios, ni corregido su situación fiscal, cuando en un ejercicio fiscal dicha persona moral haya recibido comprobantes fiscales de uno o varios contribuyentes que se encuentren en el supuesto a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 69-B del este código, por un monto superior a $7’804,230.00.

i) Se encuentre en el listado a que se refiere el artículo 69-B Bis, octavo párrafo de este Código, por haberse ubicado en definitiva en el supuesto de presunción de haber transmitido indebidamente pérdidas fiscales a que se refiere dicho artículo.

Cuando la transmisión indebida de pérdidas fiscales sea consecuencia del supuesto a que se refiere la fracción III del mencionado artículo, también se considerarán responsables solidarios los socios o accionistas de la sociedad que adquirió y disminuyó indebidamente las pérdidas fiscales, siempre que con motivo de la reestructuración, escisión o fusión de sociedades, o bien, de cambio de socios o accionistas, la sociedad deje de formar parte del grupo al que perteneció.

Bien, con independencia y reserva de varias opiniones que tenemos en torno a algunos de los supuestos transcritos, relacionados con la desproporción de su consecuencia (responsabilidad solidaria), así como con respecto a la omisión de otorgarle a los sujetos enunciados (reconocidos como directores y gerentes generales o administradores únicos) su derecho fundamental de seguridad jurídica de audiencia previa, (que se garantiza a través del debido proceso, cuyas cuatro formalidades esenciales son: 1.- notificación del inicio del procedimiento y consecuencias, 2.- oportunidad de ofrecer y desahogar pruebas, 3.- oportunidad de alegar a favor, 4.- dictado de una resolución resolutiva; mismas que son aplicables también a procedimientos administrativos), que sin duda justifican un

estudio en lo individual; nos abocaremos aquí a las inconstitucionalidades que se presentan en el dispositivo por violación a los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad, tutelados en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

31.- Son obligaciones de los mexicanos:
[…]
IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Principios que en lo que interesa podemos resumir como sigue:

Legalidad: exige medularmente que los elementos esenciales de la contribución (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa) se encuentren expresamente establecidos en ley. Además, torna indispensable que estos sean determinados por el legislador de forma objetiva y razonable, y que el mecanismo de cálculo no sea caprichoso ni arbitrario, a modo de evitar cargas tributarias excesivas que conlleven a prácticas estatales meramente confiscatorias.

Equidad: entraña fundamentalmente una igualdad de trato en la ley a los sujetos pasivos que se encuentren en hipótesis similares y, en contraposición lógica, distinto tratamiento a los que no.

Proporcionalidad: implica esencialmente que los gravámenes habrán de establecerse en la ley, acorde con la capacidad económica de cada sujeto pasivo.

Esto con la finalidad de que aporten una parte adecuada de sus ingresos o de cualquier otra forma de manifestación de riqueza.

Veamos ahora la porción normativa que se estima inconstitucional, extraída de la anteriormente inserta fracción III del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación: serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, […].

[…], De donde desprende una clara transgresión al aludido principio de legalidad, puesto que la disposición no establece mecanismo para calcular el monto sobre el que serán responsables solidarios las personas que se identifiquen como directores y gerentes generales o administradores únicos; sino que, sin ningún tipo de consideración ni motivo, a rajatabla, se les obliga por todo el quantum adeudado en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral contribuyente.

Lo que se encarnece si lo contrastamos con lo que al respecto se regula en el propio precepto en torno a socios y accionistas, para los que sí existe un procedimiento a efectos de cuantificar la cantidad por la que se determinará su responsabilidad solidaria; textual:

26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:
[…]
X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

La responsabilidad a que se refiere esta fracción únicamente será aplicable a los socios o accionistas que tengan o hayan tenido el control efectivo de la sociedad, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad.

Con lo anterior se violenta, además, para los individuos que sean directores y gerentes generales o administradores únicos de las personas morales, los principios de equidad y proporcionalidad (que desde nuestro punto de vista son interdependientes e indivisibles) pues por la sola omisión denunciada se genera una desigualdad de trato entre sujetos similares, ya que, aunque no idénticos, sí se equiparan a los socios y accionistas, grado tal de llegar a intervenir en su misma medida en aspectos fundamentales de la operación de una persona moral; aunado a que se encuentran vinculados bajo los mismos supuestos de hecho que detonan la responsabilidad solidaria, concretamente las conductas de los recién transcritos incisos a), b), c), d), e), f), g), h) e i) de la fracción X del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

Máxime si se considera que, en el caso de los socios y accionistas el dispositivo regula, en juicio de proporcionalidad, sendos elementos de carácter cuantitativo y cualitativo para controlar que no se dé arbitrariedad en el actuar de la autoridad al momento de determinar la responsabilidad solidaria, que se revelan en seguridad jurídica para estos y que no se exigen de forma alguna en torno de aquellos que sean directores y gerentes generales o administradores únicos.

En efecto, por un lado, la responsabilidad solidaria de socios y accionistas tiene un límite cuantitativo, equivalente a la proporción que sus acciones o partes sociales representen respecto al capital social total, y que se toma como porcentaje que incide sobre la porción del interés fiscal que no alcance a ser garantizado con los bienes de la persona moral; literal: “[…] sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate, […]”.

Por el otro lado, establece un requisito cualitativo de fondo (que resulta vinculativo) denominado ‘control efectivo’, a la letra:

“La responsabilidad a que se refiere esta fracción únicamente será aplicable a los socios o accionistas que tengan o hayan tenido el control efectivo de la sociedad, […]”; mismo que está relacionado con las atribuciones con que cuentan los socios y accionistas en la persona moral, y que, sin duda, representa un verdadero nexo jurídico-causal con las conductas asumidas por ella (nuevamente los incisos de la fracción X, del propio artículo 26 del Código Fiscal de la Federación).

Tal como lo refiere el artículo 26 antes relacionado, dicho control efectivo se presenta cuando:

Se entenderá por control efectivo la capacidad de una persona o grupo de personas, de llevar a cabo cualquiera de los actos siguientes:

a) Imponer decisiones en las asambleas generales de accionistas, de socios u órganos equivalentes, o nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros, administradores o sus equivalentes, de una persona moral.

b) Mantener la titularidad de derechos que permitan ejercer el voto respecto de más del cincuenta por ciento del capital social de una persona moral.

c) Dirigir la administración, la estrategia o las principales políticas de una persona moral, ya sea a través de la propiedad de valores, por contrato o de cualquier otra forma.

Así las cosas, concluimos que efectivamente, el artículo 26 fracción III del Código Fiscal de la Federación resulta inconstitucional para quien le sea atribuida responsabilidad solidaria de las personas morales contribuyentes teniendo el carácter de director y gerente general o administrador único, dado que no previene

componentes que impidan una determinación injustificada o desmedida, con la consecuente afectación de sus bienes y derechos constitucionalmente protegidos.

Aún más evidente nuestra postura si terminamos contrastando con la fracción XVII del propio precepto a estudio:

XVII. Los asociantes, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), c), d), e), f), g), h) e i) de la fracción X de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el período o la fecha de que se trate. Al efecto, resultan de interés las siguientes tesis:

1. La sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación con número de registro 232197, de rubro “IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.” Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, volumen 199-204, primera parte, p. 144. registro 232197. (TMX 25331).

2. La tesis P./J.106/2006, de rubro “LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO”, también del Pleno. Tesis P./J. 106/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXIV, octubre de 2006, p. 5, registro 174070. (TMX 53882).

3. La tesis 2a./J. 140/2017 (10a.) de rubro “PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL. SU CONTENIDO ESENCIAL.”, esta última de la Segunda Sala. Tesis 2a./J. 140/2017(10a.), Semanario Judicial de la Federación. Décima Época, viernes 06 de octubre de 2017 10:16 h, registro 2015246. (TMX 1296431).

Capítulo II.

EL EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO INCOMPLETO Y SUS CONSECUENCIAS EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

Partiendo de lo regulado en el artículo 14 fracción V en sus párrafos segundo y tercero de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo:

14.- La demanda deberá indicar:
[…]
V. Las pruebas que ofrezca.
[…]
En caso de que ofrezca pruebas documentales, podrá ofrecer también el expediente administrativo en que se haya dictado la resolución impugnada.

Se entiende por expediente administrativo el que contenga toda la información relacionada con el procedimiento que dio lugar a la resolución impugnada; dicha documentación será la que corresponda al inicio del procedimiento, los actos administrativos posteriores y a la resolución impugnada. La remisión del expediente administrativo no incluirá las documentales privadas del actor, salvo que las especifique como ofrecidas. El expediente administrativo será remitido en un solo ejemplar por la autoridad, el cual estará en la sala correspondiente a disposición de las partes que pretendan consultarlo.

De lo transcrito, se tiene que la parte actora en Juicio Contencioso Administrativo Federal podrá ofrecer como prueba el expediente administrativo de donde haya emanado la resolución impugnada. Entendiéndose por este el que contenga toda la información y documentación relacionada con el procedimiento correlativo, que incluye:

• Los actos de inicio del procedimiento.
• Actos administrativos posteriores.

• La propia resolución impugnada.
• Las documentales privadas de la parte actora cuando se especifiquen en el ofrecimiento.

Ahora bien, en la práctica nos hemos encontrado con asuntos en los que la autoridad demandada aportó a juicio de forma incompleta el expediente administrativo, puesto que omitió distintos y variados documentos privados presentadas por el contribuyente durante el procedimiento de fiscalización e incluso hasta en el recurso administrativo.

En ese sentido, bien sea en recurso de reclamación o en los alegatos del juicio, según los artículos 47, 59 y 60 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, a modo de demostrar la omisión evidenciamos los faltantes, haciendo a la sala del conocimiento una descripción detallada de todas y cada una de las documentales privadas que fueron presentadas en sede administrativa, para posteriormente cotejar contra el inventario de las que integran el expediente administrativo incompleto que obra en autos.

Véase la jurisprudencia VIII-J-SS-21 (Tesis VIII-J-SS-21, Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Octava Época, año I no. 4, noviembre 2016. p. 38) de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa:

EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO. SE DEBE EXHIBIR CON LAS DOCUMENTALES QUE HAYAN SIDO OFRECIDAS POR LA PARTE ACTORA. El artículo 14, fracción V, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, establece que la parte actora puede ofrecer como prueba el expediente administrativo del que haya derivado la resolución controvertida; debiéndose entender por expediente administrativo, el que contenga toda la información relacionada con el procedimiento que dio lugar a la resolución traída a juicio. Asimismo, establece que el expediente administrativo deberá ser remitido en un solo ejemplar por la autoridad y no incluirá las documentales privadas de la

parte actora, salvo que las especifique como ofrecidas. Por lo que, si la parte actora ofrece como prueba documental de su parte el expediente administrativo del cual derivó la resolución impugnada, la autoridad demandada deberá exhibirlo con todas las documentales que lo integren, incluyendo necesariamente las que haya ofrecido y señalado la parte actora en su escrito inicial de demanda. Lo que trae como consecuencia que se haga efectivo a la autoridad demandada el apercibimiento que se encuentra regulado en el artículo 45, en su segundo párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo: Cuando sin causa justificada la autoridad demandada no expida las copias de los documentos ofrecidos por el demandante para probar los hechos imputados a aquélla y siempre que los documentos solicitados hubieran sido identificados con toda precisión tanto en sus características como en su contenido, se presumirán ciertos los hechos que pretenda probar con esos documentos.

Lo anterior, al efecto de que se tengan como ciertos los hechos que la parte actora pretende probar con el expediente administrativo. Lo que, bien vinculado con una prueba pericial contable y conceptos de impugnación de fondo tiene como corolario que se emita sentencia definitiva de nulidad lisa y llana en los términos de los artículos 51 fracción IV y 52 fracción II de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Ello en función de que las omisiones trascienden no sólo respecto de los hechos que se pretendan acreditar mediante el expediente administrativo, sino porque, además, inciden directamente en el desahogo de la prueba pericial contable que, ante las documentales faltantes, no puede desahogarse cabalmente por los peritos de las partes y el tercero en discordia. Todo lo cual correrá en perjuicio de la autoridad hacendaria y en beneficio del contribuyente justiciable demandante.

Apoya de forma puntual nuestra postura el siguiente criterio emitido por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa:

EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO. CONSECUENCIA DE SU NO PRESENTACIÓN O DE SU EXHIBICIÓN INCOMPLETA POR LA AUTORIDAD DEMANDADA. Los artículos 14, fracción V, 40, 45 y 46, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, permiten a los demandantes ofrecer pruebas, entre ellas el expediente administrativo en que se haya dictado la resolución impugnada, entendiéndose por éste el que contenga toda la información relacionada con el procedimiento que dio lugar a dicho acto; asimismo se precisa que la remisión de tal expediente no incluirá las documentales privadas del actor, salvo que las especifique como ofrecidas. En ese sentido, la consecuencia de la omisión en que incurra la demandada de exhibir el expediente administrativo completo, no puede ser otra que la de tener por ciertos los hechos que la actora pretenda probar con los documentos cuya presentación fue omitida por la autoridad, lo que se obtiene de la interpretación armónica de lo dispuesto por los artículos 19, primer párrafo, y 45, segundo párrafo, de la citada Ley, máxime que los diversos artículos 2°, fracciones VI y X, y 24, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, y 1805, párrafo 2 inciso (b), del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, prevén como derechos de los particulares el de una resolución fundada en las pruebas y promociones que obren en el expediente compilado por la autoridad administrativa que podrá ser ofrecido en juicio, y el de no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal, por lo que no puede dejarse al arbitrio de ésta esa presentación, sino que su falta debe tener como resultado acceder a la pretensión del enjuiciante.

Tesis VIII-J-2aS-80, Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Octava Época, año IV, no. 39, octubre 2019, p. 33 (TMX 1580874).

Capítulo III.
ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN: INCONSTITUCIONAL PARA EDOS

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el amparo directo en revisión 316/2018, resolvió:

"Al respecto debe decirse que de la exposición de motivos de la reforma que dio lugar el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, se desprende que uno de los objetivos del procedimiento implementado fue que los terceros relacionados con los causantes tuvieran conocimiento de la presunción determinada por la autoridad y, en caso, de no desvirtuarse la presunción, estuvieran en posibilidad de acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o bien corregir su situación fiscal. De esta forma, la norma persigue, entre otras cuestiones, con la difusión de la determinación presuntiva, garantizar el derecho de las personas a estar informadas sobre la situación fiscal de aquellos contribuyentes con quienes realicen operaciones comerciales que representen un riesgo para su patrimonio.

Para ello, planeó que se estableciera la facultad de la autoridad fiscal para publicar en su sitio oficial de Internet, así como en el Diario Oficial de la Federación, el nombre, denominación o razón social y la clave del registro federal de contribuyentes de aquellos que se presume están expidiendo comprobantes fiscales de operaciones inexistentes; para que de esta manera, los terceros con ellos relacionados –por haber celebrado operaciones comerciales con dichos causantes– puedan eventualmente acreditar la efectiva prestación del servicio o de la adquisición de los bienes de que se trate, o si lo consideran pertinente autocorregirse.

Porque, como se estableció en la correspondiente exposición de motivos, no tiene como finalidad sancionar a aquellas personas que disponen de las facturas que

amparan servicios prestados o adquisición de bienes reales, pero que lo realizaron de buena fe, al tener expeditos sus derechos para comparecer y demostrar la existencia de las operaciones realizadas y así evitar los efectos de la declaratoria de nulidad respecto de las mismas.

Esto es, la propuesta tiene como fin proteger el patrimonio de los ciudadanos, por una parte, y propiciar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en relación con los actos que llevan a cabo los contribuyentes, por la otra.

Ahora bien, una vez detectados los fines que tuvo el creador de la norma para implementar la publicación de los datos en el sitio oficial de internet del Servicio de Administración Tributaria y en el Diario Oficial de la Federación, de los contribuyentes que se ubicaran en el supuesto del numeral 69-B, del Código Fiscal de la Federación resulta procedente analizar si es útil para la obtención de esos fines y si la medida es la idónea para su realización; y en caso de ser así, proceder al estudio de su proporcionalidad.

Así, en principio se advierte que la publicación del nombre o razón social y registro federal de contribuyentes de los contribuyentes que se ubiquen en el supuesto del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, a través de buzón tributario, de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, así como en el Diario Oficial de la Federación, es un medio apto y adecuado porque permite que terceros estén informados sobre la situación fiscal de aquellos contribuyentes con quienes realicen operaciones comerciales que se presumen inexistentes.

Pues recordemos que la publicación de la presunción de inexistencia en los medios señalados –en palabras del legislador– abre una ventana para que los contribuyentes que hayan utilizado en su beneficio los comprobantes fiscales puedan proceder a autocorregirse o, en su caso, acreditar que la prestación del servicio o la adquisición de bienes en realidad aconteció, destruyendo así la presunción de inexistencia.

Además, no debe perderse de vista que la finalidad recaudatoria es por excelencia el objetivo primordial de los impuestos, por lo que buscar su efectividad, es constitucionalmente legítimo si se parte de la noción de que el orden público económico implica la percepción de recursos destinados a la satisfacción de necesidades colectivas, tomando en cuenta que para lograr el pago de los impuestos, es válido y necesario generar mecanismos de control razonables tendentes a la conformación de un sistema tributario donde todo aquel que tenga la obligación de contribuir a los gastos públicos, efectivamente lo haga, considerando que el impulso de la economía nacional es una obligación del Estado.

Por lo tanto, si bien el Código Fiscal de la Federación, contempla diversos medios de notificación a los contribuyentes, en su artículo 134, el elegido por el legislador para hacer del conocimiento la presunción de inexistencia de operaciones, de notificación a través de buzón tributario de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, resulta ser el idóneo para alcanzar la finalidad buscada, consistente en que los terceros relacionados tenga la posibilidad de enterarse del riesgo de celebrar operaciones con el contribuyente sujeto a procedimiento y tomen las medidas que estimen adecuadas, ya para demostrar que sí celebraron las operaciones, ya para corregir su situación fiscal, ante el resultado del procedimiento administrativo.

Cualquier otra modalidad de notificación, de las previstas en el Código Fiscal de la Federación, no produciría el efecto de publicidad buscado por el legislador y que se encuentra constitucionalmente justificado.

En ese sentido, la medida adoptada por el legislador es apta e idónea para lograr los fines pretendidos con la reforma al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación."

Argumentos con los que no se está de acuerdo, según explicáremos a continuación.

La inconstitucionalidad que se denuncia en este estudio sucede por violación a los derechos fundamentales y convencionales (principios de seguridad jurídica) tutelados en los artículos 14, 16 y 20 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como 8.2. incisos c) y d) de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos.

A modo de dejarlo en claro, partiremos del propio artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga

se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.

Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario. Dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días. Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que

hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.

Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.

De donde se observa que la autoridad hacendaria podrá determinar inexistentes las operaciones de los contribuyentes en términos de un procedimiento que se integra y agota, en lo que interesa:

a) Párrafos primero al sexto. Se establece que la autoridad emitirá resolución individual a través de la cual informe cuando detecte y presuma que un contribuyente ha estado expidiendo comprobantes sin contar con activos,

personal, infraestructura o capacidad material directa o indirecta para prestar los servicios, producir, comercializar o entregar los bienes que describan los mismos.

Resolución que habrá de ser notificada al contribuyente tanto por buzón tributario en términos del artículo 134 primer párrafo fracción I del Código Fiscal de la Federación, como a través de publicación en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria y en el Diario Oficial de la Federación.

Con posterioridad, el contribuyente cuenta con un plazo de quince días hábiles para aportar pruebas y manifestar lo que a su derecho e intereses convenga.

Si la autoridad considera que no fue suficiente lo exhibido y expresado por el contribuyente de nuevo le notificará mediante buzón tributario resolución individualizada en la que determine su situación, con las consecuentes secuelas legales y fiscales; a la par, publicará su nombre y registro federal de contribuyentes en un listado definitivo en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria y en el Diario Oficial de la Federación.

Dicho listado tendrá como consecuencia considerar inexistentes de forma general las operaciones contenidas en los comprobantes y, por ende, que no produjeron efecto fiscal alguno.

Al respecto, es importante resaltar que, el artículo 69 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación puntualiza que las publicaciones en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria y en el Diario Oficial de la Federación no pueden llevarse a cabo sino hasta que se hubieren realizado las notificaciones por buzón tributario.

b) Penúltimo párrafo. Regula que, sin mediarles notificación por buzón tributario ni personal, los contribuyentes que hubiesen dado efectos fiscales a los comprobantes contarán con un plazo de treinta días hábiles siguientes al de la

última publicación del listado definitivo para acreditar que en verdad adquirieron los bienes o recibieron los servicios que estos amparan, o bien, proceder a corregir su situación a través de la declaración o declaraciones complementarias que correspondan.

c) Último párrafo. Precisa las implicaciones de no demostrar la materialidad y verisimilitud de las operaciones o no corregir, que van desde la liquidación de créditos fiscales e imposición de multas hasta la apertura de causas penales.

Así las cosas, en lo concreto, efectivamente el penúltimo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación violenta los derechos fundamentales y convencionales tutelados en las normas supremas invocadas al inicio de este estudio. Veamos el porqué:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
14.- A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho. […]

Precepto que regula las formalidades esenciales en el procedimiento jurisdiccional, extensivas y aplicables a toda instancia administrativa (seguida en forma de juicio) que como en el caso pueda concluir con una resolución privativa y lesiva en la esfera de bienes y derechos. Enseguida jurisprudencia temática P. /J. 47/95 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO. La garantía de audiencia establecida por el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto

privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga "se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento". Estas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1.- la notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2.- la oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3.- la oportunidad de alegar; y 4.- el dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. De no respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado.

Tesis P. /J. 47/95, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo II, diciembre de 1995, p. 133, registro 200234, (TMX 26531).

Acudimos ahora a la jurisprudencia 1a. /J. 139/2012 (10a.), que explica el principio de seguridad jurídica, también de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "saber a qué atenerse" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como

mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del estado. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del derecho".

Tesis 1a. /J. 139/2012 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Décima Época, Libro XVI, enero de 2013, tomo 1, p. 437, Registro 2002649, (TMX 56170).

Cobra relevancia también la jurisprudencia 2a./J. 140/2017 de la Segunda sala de la Suprema Corte, que define el principio de seguridad jurídica en materia fiscal.

PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL. SU CONTENIDO ESENCIAL. Dicho principio constituye uno de los pilares sobre el cual descansa el sistema fiscal mexicano y tutela que el gobernado no se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial del principio de seguridad jurídica en materia fiscal radica en poder tener pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en la ley y sobre sus consecuencias. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio aludido se pueden compendiar en la certeza en el derecho y en la interdicción de la arbitrariedad; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, esto es, que tenga un desarrollo suficientemente claro,

sin ambigüedades o antinomias, respecto de los elementos esenciales de la contribución y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones de las normas; y la segunda, principal, mas no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa.

Tesis 2a./J. 140/2017 (10a.), Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, viernes 06 de octubre de 2017 10:16 h, registro 2015246 (TMX 1296431).

En tal orden de ideas, ciertamente el penúltimo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación violenta los derechos fundamentales tutelados en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en función de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como ya lo vimos, ha definido que la seguridad jurídica se colma cuando:

1.- El contribuyente: "[…] jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión."

2.- El contribuyente siempre esté en posibilidad de: "saber a qué atenerse respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad."

Al tenor de lo que, desde un punto de vista positivo, la seguridad jurídica da toda importancia a la ley: "como vehículo generador de certeza". Y, desde un punto de vista negativo: "como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del estado."

Resumiéndose en una: "certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso".

Entonces, la porción normativa en trato sin duda transgrede el principio de seguridad jurídica pues genera incertidumbre y estado de indefensión. Esto, dado que no establece un procedimiento de notificación efectivo de resolución individualizada (sea por buzón tributario o personal) para los contribuyentes que hayan dado efectos fiscales a los comprobantes emitidos por aquellos ubicados de forma definitiva en la hipótesis del párrafo primero del precepto.

Lo que conlleva incumplimiento al requisito primigenio de las formalidades esenciales del procedimiento que consiste en “1.- La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias.”

Sin que sea suficiente, ni por asomo, los listados de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria y del Diario Oficial de la Federación (publicados periódicamente desde el ejercicio fiscal 2014 y hasta la fecha, que incluyen en la actualidad a miles de proveedores de bienes y servicios) puesto que no se trata de comunicaciones directas e individualizadas con el contribuyente afecto, que, como tales, otorguen una certeza de que se ha enterado de la situación en que se encuentra (inicio y, por axioma, fin del procedimiento administrativo).

Lo previo, con la consecuente generación de efectos perniciosos para ambos sujetos de la relación jurídico-tributaria, contribuyente y Estado, ya que, ante el desconocimiento de las circunstancias, precisamente por la falta de resolución individualizada y su notificación efectiva:

a) Por un lado, se genera estado de indefensión a los contribuyentes que optaran por ocurrir a presentar argumentos y pruebas a favor de sus intereses y derechos, privándoles toda oportunidad de defenderse.

b) Y, por el otro, un perjuicio directo a las finanzas públicas, al sistema recaudatorio del Estado, alejando de su fin último a aquellos contribuyentes que

en su caso decidiesen subsanar obligaciones fiscales incumplidas por medio declaraciones complementarias.

Es decir, ni los contribuyentes que resuelvan agotar el procedimiento de defensa en sede administrativa, ni aquellos que sin más proveyeran a la corrección y pago de impuestos adeudados podrán hacerlo debidamente (por mero desconocimiento) ante la falta de una resolución individualizada y su notificación efectiva que se los permita.

En paralelo, la norma induce a la arbitrariedad, al exceso en el ejercicio de las atribuciones de la autoridad hacendaria, pues como ya se vio las implicaciones para el contribuyente por no demostrar la materialidad y verosimilitud de las operaciones o no corregir (no obstante que nunca fue notificado eficazmente del inicio del procedimiento) derivan en resoluciones privativas que afectan su esfera de bienes y derechos, pudiendo ir desde la liquidación de créditos fiscales e imposición de multas hasta la apertura de causas penales.

Luego, el penúltimo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no es un vehículo generador de certeza, ni mucho establece un mecanismo confiable que frene las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado.

Visto desde otra perspectiva, si contrastamos con lo regulado por los párrafos primero al sexto del propio dispositivo, observamos la obligación de la autoridad de emitir dos resoluciones individuales, naturalmente debidamente fundadas y motivadas (artículos 38 fracción IV del Código Fiscal de la Federación y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos) a través de las cuales, primero informa que detectó y presume que un contribuyente ha estado expidiendo comprobantes sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material directa o indirecta para prestar los servicios, producir, comercializar o entregar los bienes que describan los mismos; y, segundo,

determina la situación concreta de tal contribuyente con las consiguientes consecuencias fiscales y legales.

Sendas resoluciones que habrán de ser notificadas al específico contribuyente por buzón tributario acorde con el artículo 134 primer párrafo fracción I del Código Fiscal de la Federación , publicándose además su nombre y registro federal de contribuyentes en listados provisionales y definitivos, tanto en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria como en el Diario Oficial de la Federación.

Sobre lo que, de nuevo vale destacar que el artículo 69 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación puntualiza que las publicaciones no pueden llevarse a cabo sino hasta que se hubiere realizado la notificación por buzón tributario.

En ese sentido, es claro que las aludidas resoluciones individuales, bien notificadas, constituyen actos preparatorios de otros posteriores y conexos, lesivos de bienes y derechos (privativos).

Lo que, en total discrepancia constitucional y convencional no sucede así respecto a los contribuyentes que dieron efectos fiscales a los comprobantes, pues para estos no hay resolución individualizada debidamente fundada y motivada, notificada efectivamente (sea por buzón tributario o de forma personal) del inicio ni fin del procedimiento administrativo que, por ende, les dé una certeza de la situación en que se encuentran.

En consecuencia, el contribuyente receptor de los comprobantes, razón de no haber sido notificado individualmente, no conoce, de un lado, que su o sus proveedores aparecen en los listados, y del otro, axiomáticamente, las razones y demás detalles de su inclusión.

Así las cosas, a su vez consideramos que la omisión en el penúltimo párrafo a estudio violenta las garantías previstas en el artículo 8.2. incisos b) y c) de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos, en vinculación directa con el artículo 20 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos . Este último, en lo que interesa:

20.- […]
B. De los derechos de toda persona imputada:
[…]
III. A que se le informe, tanto en el momento de su detención como en su comparecencia ante el ministerio público o el juez, los hechos que se le imputan y los derechos que le asisten. […]
Desprendiéndose de forma clara el derecho a recibir una comunicación previa e individualizada de la acusación formulada en contra, con la finalidad última de que no se produzcan actos de autoridad que el gobernado desconozca, y que, por tanto, no esté en aptitud de responder o defenderse con eficacia.

Ahora, lógicamente la resolución correlativa deberá de encontrarse debidamente fundada y motivada según mandato origen del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; revistiéndole pues una cualidad a nivel detalle que permita conocer íntegramente el contenido de la acusación, responsabilidades y consecuencias que se pretenden atribuir al individuo.

Lo que, sin duda es violentado por la norma que nos ocupa, en tanto que no prevé una comunicación previa e individualizada (resolución y notificación) para los contribuyentes, quienes, nótese, aún bajo el supuesto de que estuviesen al tanto de las publicaciones en las listas de su o sus proveedores (que únicamente contienen nombre y registro federal de causantes) desconocerían las razones y demás detalles de su inclusión, es decir, fundamentos legales, motivos y circunstancias, enunciativa pero no limitativamente: ejercicios fiscales, operaciones particulares e incluso si fue a causa de su falta de localización o

incapacidad directa o indirecta; dejándoseles, como resultado, en completo estado de incertidumbre e indefensión, ya que ni por asomo se puede desvirtuar, vamos, ni siquiera corregir, algo que se desconoce por completo.

Siendo el caso que tal derecho a recibir una comunicación previa e individualizada guarda un nexo de interrelación con el artículo 8.2. incisos b) y c) de la Convención Americana sobre los Derechos Humanos:

8. Garantías judiciales.
1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.
2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:
[…]
B) Comunicación previa y detallada al inculpado de la acusación formulada.
C) Concesión al inculpado del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa. […].
Derecho en torno del que la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha puntualizado que consiste en: "[…] la obligación del Estado de informar al interesado no solamente de la causa de la acusación, relativa a las acciones u omisiones que se le imputan, sino también de las razones que llevan al Estado a formular la imputación, los fundamentos probatorios de ésta y la caracterización legal que se da de esos hechos. Esta información debe ser expresa, clara, integral y suficientemente detallada para permitir al acusado que ejerza plenamente su derecho de defensa y muestre al juez su versión de los hechos."
(CoIDH: caso Tibi Vs. Ecuador (excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas). Sentencia de 7 de septiembre de 2004. Serie C No. 114, párrafo 187.

Caso Barreto Leiva Vs. Venezuela (fondo, reparaciones y costas). Sentencia de 17 de noviembre de 2009, párrafo 28.

Ello en mérito de que artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos , a párrafos iniciales, contempla las denominadas garantías judiciales, que por su redacción pareciese que se tratan de dos tipos distintas, aplicables, las del primer párrafo a los procedimientos en los que se determinan derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier carácter; en tanto que las del segundo párrafo a los procesos penales.

Sin embargo, la propia Corte Interamericana de Derechos Humanos en diversos casos sometidos a su jurisdicción ha expresado la plena aplicabilidad de ambos párrafos como elenco de garantías mínimas del debido proceso en sede administrativa, incluida la determinación de derechos y obligaciones de orden fiscal. En el caso Baena Ricardo y otros (Ficha técnica del caso en: http://www.corteidh.or.cr/tablas/fichas/baenaricardo.pdf.), sostuvo:

[…]
124.- Si bien el artículo 8º de la Convención Americana se titula "garantías judiciales", su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, "sino [al] conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales" a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de acto del Estado que pueda afectarlos. Es decir, cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal.

125.- La corte observa que el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 del artículo 8 de la convención se aplica a los órdenes mencionados en el numeral 1 del mismo artículo, o sea, la determinación de derechos y obligaciones de orden "civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter. Esto revela

el amplio alcance del debido proceso; el individuo tiene el derecho al debido proceso entendido en los términos del artículo 8.1. y 8.2., tanto en materia penal como en todos estos órdenes.

126.- En cualquier materia, inclusive la laboral y la administrativa, la discrecionalidad de la administración tiene límites infranqueables, siendo uno de ellos el respeto de los derechos humanos. Es importante que la actuación de la administración se encuentre regulada, y ésta no puede invocar el orden público para reducir discrecionalmente las garantías de los administrados. Por ejemplo, no puede la administración dictar actos administrativos sancionatorios sin otorgar a los sancionados la garantía del debido proceso.

127.- Es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar decisiones justas, no estando la administración excluida de cumplir con este deber. Las garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier otro procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas […]" {Corte Interamericana de Derechos Humanos: Caso Baena Ricardo y otros Vs. Panamá (fondo, reparaciones y costas), óp. Cit., párrafos 124 a 127.}

Extremos que también han sido consagrados en la jurisprudencia nacional ya inserta, rubro: "FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO" (TMX 26531), donde la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que, en orden de cumplirse con las formalidades esenciales, necesariamente tiene que darse una comunicación individualizada del inicio del procedimiento mediante resolución debidamente fundada y motivada, la cual no se colma, ni por asomo, con meras publicaciones de listados generales, sino que debe perfeccionarse por medio de una notificación personal, buzón tributario o cualquiera otra de las opciones del artículo 134 primer párrafo fracción I del Código Fiscal de la Federación; incluso, atento a su propio contenido, por tratarse

de un procedimiento administrativo que puede culminar con una resolución recurrible, privativa y lesiva de bienes y derechos del contribuyente:

134.- Las notificaciones de los actos administrativos se harán:
I. Personalmente o por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.

Entonces, en una interpretación conforme y acorde al principio pro persona, no resulta válido constitucional ni convencionalmente que al contribuyente que ha dado efectos a ciertos comprobantes de sus proveedores enlistados se le limite la oportunidad para acudir ante la autoridad hacendaria a acreditar la materialidad y verisimilitud de sus operaciones; pues, como lo señaló la Comisión Interamericana de Derechos Humanos: “En cualquier materia, inclusive […] la administrativa, la discrecionalidad de la administración tiene límites infranqueables, siendo uno de ellos el respeto de los derechos humanos. Es importante que la actuación de la administración se encuentre regulada, y ésta no puede invocar el orden público para reducir discrecionalmente las garantías de los administrados. Por ejemplo, no puede la administración dictar actos administrativos sancionatorios sin otorgar a los sancionados la garantía del debido proceso.”

Sin que sea obstáculo a todo lo expuesto la jurisprudencia que a continuación se inserta:

PROCEDIMIENTO RELATIVO PRESUNCIÓN OPERACIONES. DE INEXISTENCIA A LA DE EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL DERECHO DE AUDIENCIA. El precepto aludido prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido activos, comprobantes personal, fiscales sin contar con infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir,

comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. Asimismo, establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal. Ahora bien, la primera publicación que se efectúa en dicho procedimiento constituye un medio de comunicación entre la autoridad fiscal y el contribuyente que se encuentra en el supuesto de presunción de inexistencia de operaciones, siendo que la finalidad de esa notificación es hacer del conocimiento del gobernado la posibilidad que tiene de acudir ante la autoridad exactora, a manifestar lo que a su interés legal convenga, inclusive a ofrecer pruebas para desvirtuar el sustento de la referida presunción, esto de manera previa a que se declare definitivamente la inexistencia de sus operaciones; por lo que la mencionada primera publicación resulta ser un acto de molestia al que no le es exigible el derecho de audiencia previa; por otra parte, en relación con la segunda publicación a que se refiere el precepto citado, quedan expeditos los derechos de los contribuyentes que dieron efectos fiscales a los comprobantes que sustentan operaciones que se presumen inexistentes, para que aquéllos acudan ante la autoridad hacendaria con el fin de comprobar que efectivamente recibieron los bienes o servicios que amparan, lo que constituye un periodo de prueba, y en caso de no lograr desvirtuar esa presunción, pueden impugnar la resolución definitiva a través de los medios de defensa que estimen convenientes. En esas condiciones, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación que prevé el procedimiento descrito, no viola el derecho de audiencia contenido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Tesis 2a./J. 133/2015 (10a.) Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, libro 23, octubre de 2015, tomo II, (TMX 1077636).

Criterio que, aun y cuando señala que el procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no contraviene el derecho fundamental de

audiencia, nótese, muy destacadamente que, en relación con los contribuyentes que hayan dado efectos fiscales a los comprobantes emitidos por aquellos ubicados en listados definitivos, precisa que quedan expeditos sus derechos para que: “[…] acudan ante la autoridad hacendaria con el fin de comprobar que efectivamente recibieron los bienes o servicios que amparan, lo que constituye un periodo de prueba, y en caso de no lograr desvirtuar esa presunción, pueden impugnar la resolución definitiva a través de los medios de defensa que estimen convenientes.”; concluyendo que, en tales condiciones específicas:

“[…], el artículo 69-b del código fiscal de la federación que prevé el procedimiento descrito, no viola el derecho de audiencia contenido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”.

Así las cosas, sucede que la jurisprudencia toca únicamente tres extremos del elenco de garantías del debido proceso, en lo concreto: la oportunidad de alegar, ofrecer pruebas e impugnar; pero no analiza ni resuelve sobre el penúltimo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación en lo que aquí se denuncia, relativo a la omisión de establecer un procedimiento de notificación efectivo, de resolución individualizada, para los contribuyentes que dieron efectos fiscales a los comprobantes emitidos por sus proveedores de bienes y servicios publicados en los listados definitivos. Razón por la que, el punto puesto a estudio puede ser objeto de pronunciamiento de los operadores jurídicos competentes.

Finalmente, oportuno es destacar que, por iniciativa de proyecto de «Decreto por el que se reforma el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación », la Senadora de la República Lilly Téllez evidenció que el precepto es inconstitucional por violentar derechos fundamentales de seguridad jurídica de los contribuyentes.

(Senadora Lily Téllez Ramírez, “Iniciativa con Proyecto de Decreto por el que se reforma el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación”, Gaceta del Senado de la República, LXIV/1SPO-110, 27 de marzo de 2019, pp. 3, 4, 9-11 y 18-21.)

A modo de acreditar lo anterior enseguida una parte de la exposición de motivos que sustenta dicha iniciativa, subrayando lo que más nos interesa: Hojas 3 y 4.

OBJETIVOS DE LA INICIATIVA

1º. Que exista certeza jurídica del caudal probatorio suficiente para demostrar la materialidad.

2º. Que se establezcan parámetros en el actuar de la autoridad fiscal al valorar las pruebas en concreto, ya que en la práctica no existe independencia probatoria entre el emisor y adquirente de los comprobantes fiscales. En concreto, que exista certeza en el caudal probatorio para demostrar la materialidad de las operaciones, así como libertad probatoria independiente entre el procedimiento con el emisor de los comprobantes fiscales y el adquirente de los mismos, ya que es una práctica común que el adquirente siempre vea afectado su derecho de audiencia ante un procedimiento mal atendido por el emisor de los comprobantes fiscales, o incluso en ocasiones, siendo bien atendido, al no existir parámetros que permitan que la valoración de las pruebas por parte de la autoridad fiscal se realice propiciando certeza y seguridad jurídica al contribuyente, requiriendo cuestiones excesivas en las misma. Lo anterior permitirá que exista certeza de las pruebas que demostrarían la materialidad, así como los parámetros en su valoración.

3º. Que exista una notificación personal o por buzón tributario al adquirente (EDO) de los comprobantes fiscales emitidos por contribuyentes que la autoridad haya publicado en el listado definitivo, y que sea a partir de esta notificación, que se compute el plazo de treinta días hábiles para el adquirente, para demostrar la materialidad de las operaciones. Dado que existe un trato desigual en el artículo, toda vez que el procedimiento instaurado al emisor de la factura otorga mayor seguridad jurídica de los plazos del mismo, e incluso se establece la consecuencia por el incumplimiento del plazo de emisión y notificación de la resolución, sin embargo, en el procedimiento con el adquirente de la factura, no hay plazos ni

consecuencias por su incumplimiento, de modo tal que, el adquirente podría estar de manera indefinida a la expectativa e incertidumbre de que la autoridad resuelva.

4º. También, se propone que se retire la hipótesis normativa de “la no localización el contribuyente” toda vez que resulta realmente grave y desproporcional que un tercero adquirente de un comprobante fiscal, se vea afectado por el incumplimiento del emisor, de estar localizado, pues si un contribuyente emisor no es localizado, no podría interpretarse como que nunca ha prestado servicios o enajenado bienes a los terceros adquirentes de los comprobantes fiscales, pues la no localización del contribuyente sólo debería perjudicar al que no está localizado y no así, a terceros que pudieron haber adquirido los servicios incluso antes de que la autoridad se percatara que no estaba localizado y por resultar que actualmente no está localizado, se perjudiquen a terceros con los que en el pasado, hubieran tenido operaciones. Además, que existen otras disposiciones legales que ya sancionan la no localización del contribuyente, sin que la sanción repercuta a terceros.

5º. Finalmente, en la última reforma al artículo 69-B se estableció un plazo para la autoridad fiscal emita y notifique la resolución, determinando como consecuencia para la autoridad, que si incumple con dicho plazo, la presunción queda sin efectos.

Esta modificación es importante ya que resultaba preocupante y violatorio del derecho de seguridad jurídica, que el gobernado se quedara sujeto de manera indefinida a una situación jurídica de incertidumbre, hasta que la autoridad decidiera resolver el procedimiento. Empero, consideramos que así como para las facultades de comprobación de la autoridad fiscal comprendidas en el artículo 42, fracciones II, III y IX del Código Fiscal de Federación, se limita su ejercicio respecto de uno o más rubros o conceptos específicos, correspondientes a una o más contribuciones o aprovechamientos que se hayan revisado previamente,

salvo que existan hechos diferentes, resultaría atinado y generaría una mayor seguridad jurídica, que dicha consecuencia también se estableciera para esta facultad de la autoridad.

Dados los motivos anteriores, es pertinente establecer porqué se considera que el texto actual del artículo 69-B del CFF continúa dejando en un estado de inseguridad jurídica tanto a los EFOS como a los EDOS. Esto, a pesar de la excelente modificación que se hiciera el año pasado para esclarecer con mayor claridad el procedimiento con los EFOS, por lo que aún requiere mayores modificaciones para otorgar seguridad jurídica a los gobernados respecto de los cinco Objetivos previamente señalados.

La redacción actual del artículo que nos ocupa, continúa transgrediendo el derecho humano de seguridad jurídica y certeza jurídica consagrado en el artículo 16 constitucional, toda vez que “Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. En los juicios y procedimientos seguidos en forma de juicio en los que se establezca como regla la oralidad, bastará con que quede constancia de ellos en cualquier medio que dé certeza de su contenido y del cumplimiento de lo previsto en este párrafo…”

El derecho de garantía jurídica del gobernado implica que jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión.

En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en “saber a qué atenerse” respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad.

Hojas 9, 10 y 11.

Por todo lo anterior expuesto, resulta evidente la inconstitucionalidad del artículo 69-B del CFF, pues por la forma en la que está redactado, se deja en estado de inseguridad jurídica al gobernado al no establecer de manera completa los parámetros para determinar objetivamente la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales que revise la autoridad, pues no resulta suficiente que la autoridad sólo se limite a indicar la inexistencia de activo y personal sin vincularlo a una carencia de sustancia económica de los comprobantes fiscales, o la actualización de otros supuestos objetivos que deben determinarse en el artículo, como los parámetros que se señalan en la Exposición de Motivos.

Por todo lo mencionado, de manera fundada y motivada, es clara la inconstitucionalidad del artículo 69-B del CFF al violentar los derechos de seguridad y certeza jurídica, por lo que resulta necesaria una reforma para determinar el alcance de la sustancia económica que deben tener los comprobantes fiscales, así como los parámetros para demostrar la materialidad de las operaciones contenidas en los comprobantes revisados, para que la autoridad no tenga un margen tan amplio que la faculte a solicitar requisitos excesivos en la documentación probatoria.

(…)

Es por lo anterior que, la redacción actual del artículo 69-B viola el principio de igualdad procesal, que implica que toda petición o pretensión formulada por una de las partes en el proceso, se comunique a la contraria para que ésta pueda prestar a ella su consentimiento o formular su oposición.

[…]

Con base a las consideraciones que aquí se presentan y con fundamento en lo dispuesto por el artículo 71, fracción II, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como por los artículos 8º, numeral 1, fracción I, 164 y 169 del Reglamento del Senado de la República, someto a la consideración de esta Honorable Soberanía la siguiente Iniciativa con Proyecto de

DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. ARTÍCULO ÚNICO. Se reforma el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, para quedar como sigue:

Artículo 69-B.

(…)

A las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo quinto de este artículo, se les notificará tal situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, para que dentro del plazo de treinta días hábiles contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado, acudan a acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

(…)

ARTÍCULO TRANSITORIO

Único. El presente Decreto entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Senado de la República, Ciudad de México, a 20 de marzo de 2019.

ATENTAMENTE

LILLY TÉLLEZ

SENADORA DE LA REPÚBLICA.

Al respecto, resultan de interés:

1. La tesis 1a. /J. 11/2014 (10a.), de rubro “DERECHO AL DEBIDO PROCESO. SU CONTENIDO”. de la primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tesis 1a. /J. 11/2014 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la

Federación, Décima Época, libro 3, febrero de 2014, tomo I, p. 396, registro 2005716. (TMX 55406).

2. La tesis 2a./J. 16/2008, de la Segunda Sala del Máximo Tribunal, de rubro AUDIENCIA. SI SE OTORGA LA PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL RESPECTO DE UNA LEY POR SER VIOLATORIA DE ESA GARANTÍA, LA AUTORIDAD FACULTADA PARA EMITIR UN ACTO PRIVATIVO PODRÁ REITERARLO SI LLEVA A CABO UN PROCEDIMIENTO EN EL QUE CUMPLA LAS FORMALIDADES ESENCIALES, AUN CUANDO PARA ELLO NO EXISTAN DISPOSICIONES DIRECTAMENTE APLICABLES". Tesis: 2a./J. 16/2008. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Novena Época. tomo XXVII, febrero de 2008, p. 497, registro 170392. (TMX 134538).

Capítulo IV.
NOTAS SOBRE MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN NORMATIVA Y A LA LEY FISCAL

Considerando la gran cantidad, extensión, complejidad y tecnicismos de las leyes que conforman el marco del derecho positivo mexicano, el dominio de los diferentes métodos de interpretación de la norma está enormemente vinculado con la obtención de resultados favorables en los procedimientos judiciales y jurisdiccionales. Ello, en función de que la aplicación de un texto legal parte siempre de la interpretación que se le dé.

Existen distintos métodos de interpretación, de los que destacan:

1.- Interpretación sistemática: para Ricardo Guastini, “deduce […] el significado de una disposición de su colocación en el “sistema” de derecho: unas veces, en el sistema jurídico en su conjunto, más frecuentemente en un subsistema del sistema jurídico total, es decir, en el conjunto de las disposiciones que disciplinan una determinada materia o una determinada institución.” (Guastini, Ricardo, Estudios sobre la interpretación jurídica, UNAM, México,1999. p.2.)

Hay varios tipos:

a) El más simple es el que combina distintos fragmentos legales obteniendo a partir de ellos una conclusión (una disposición completa).

b) También existe el que se apoya en el argumento de sedes materiales, esto es que un determinado precepto debe interpretarse de cierto modo, y no de otro, en virtud de su ubicación dentro del marco positivo.

c) Uno diferente consiste en recurrir a la presunción de que el discurso legislativo mantiene una constante en la terminología. La idea es que el legislador emplea

cada término o sintagma siempre con igual significado, por lo menos dentro de un mismo cuerpo normativo.

d) Finalmente, la interpretación sistemática con base a una lógica opuesta a la anterior, en función de que toda expresión del lenguaje legislativo recibe un significado de acuerdo con el lugar particular en el que esté situado, de modo tal que no es posible que un término o sintagma conserve igual sentido al cambiársele de contexto aun en el ámbito de un solo cuerpo normativo.

2.- Interpretación literal: también conocida como gramatical. Es el método más antiguo, acorde con Du Pasquier Claude: “consiste en deducir de las palabras mismas, de su lugar en la frase y de la sintaxis, de la misma puntuación, el sentido exacto del artículo de que se trata.” (Du Pasquier Claude, Introducción al derecho, 5ª edición, Editorial Jurídica Portocarrero SRL., Lima, 1994. p. 102)

3.- Interpretación lógica: utiliza los principios de la lógica para dar significado a la norma.

4.- Interpretación histórica: busca desentrañar la ley recurriendo a sus antecedentes y motivos, tales como las condiciones sociales en la época de su creación o las ideas del legislador al concebirla y proponerla. Sistema que indaga en el espíritu de la ley: en las razones que tuvo el legislador y a partir de ahí cómo se ha aplicado la disposición en lo subsecuente. Al efecto, incluso se pueden examinar los primeros proyectos legislativos, comparándoseles con el texto definitivo publicado como ley para así conocer el sentido final en que término concretándose el pensamiento de su creador.

5.- Interpretación teleológica: metodología que pretende llegar al sentido de la ley a través de su fin, buscando en su objeto el motivo por el cual fue incorporada al ordenamiento jurídico. Conceptualizada por diversos autores como ratio legis: razón de ser de la norma.

6.- Interpretación extensiva: método con el que se amplía el espectro del significado primigenio de un concepto legal a manera de poder incluir en su campo de aplicación supuestos de hecho que la interpretación literal no permite.

7.- Interpretación analógica: técnica que emplea la similitud en los hechos para justificar la aplicación de una hipótesis normativa.

8.- Interpretación declarativa o de acepción estricta: el operador jurídico se ciñe al sentido de la norma, limitando su aplicación únicamente a los supuestos de hecho que comprenda.

9.- Interpretación pro persona: reconocida en nuestro país desde la publicación en el Diario Oficial de la Federación el siete y veinte de mayo de mil novecientos ochenta y uno, respectivamente, de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos (artículo 29) y del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (artículo 5). Más recientemente acorde con decreto publicado en la misma gaceta gubernamental el diez de junio de dos mil once (en vigor al día siguiente) por el que se modificó la denominación del Capítulo I, del Título Primero, se reformaron y adicionaron diversos preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; en lo que aquí interesa el artículo 1 en sus tres párrafos iniciales, pero muy destacadamente en el segundo.

(1.- En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.)

1.- [...]
Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Estatuyéndose un sistema de interpretación al marco del derecho positivo mexicano e internacional aplicable bajo un principio pro persona: a favor del ser humano, que implica una obligación para los operadores jurídicos de ponderar el peso de los derechos humanos, procurando siempre el mayor beneficio en pos de los particulares, recurriendo a la interpretación más amplia o extensiva cuando se trate de derechos protegidos y, por lo contrario, a la más acotada o restringida si se está en el supuesto de establecer límites a dichos derechos. Ver jurisprudencia 1a. /J. 107/2012 (10a.). (Véase tesis 1a. /J. 107/2012 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, tomo XIII, octubre de 2012, registro 2002000. (TMX 55928), de rubro “PRINCIPIO PRO PERSONA. CRITERIO DE SELECCIÓN DE LA NORMA DE DERECHO FUNDAMENTAL APLICABLE.”

10.- Interpretación conforme: se apoya en una presunción general de validez de las normas. Tiene como propósito conservarlas, evitando en la mayor medida posible su declaratoria de inconstitucionalidad o inconvencionalidad.

Se obliga al juzgador a agotar todas las posibilidades a efectos de encontrar en la disposición impugnada un significado que la haga compatible y armonice con la

Constitución o con algún instrumento internacional, de modo que solamente se decrete su inconstitucionalidad o inconvencionalidad cuando exista una contradicción que sea verdaderamente insalvable.

Al respecto, tenemos que remitirnos de nuevo a los tres primeros párrafos del artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dentro de los que se establece el marco de control constitucional y convencional ex officio, en virtud del cual, aunque no todos los juzgadores mexicanos pueden hacer una declaración general sobre la invalidez o expulsar del orden jurídico las normas que consideren contrarias a la Constitución o a los tratados internacionales (como sucede con las vías de control directo establecidas en los artículos 103, 107 y 105 Constitucionales) sí están facultados para dejar de aplicarlas en beneficio del particular cuando lo afecten en su esfera de bienes y derechos.

Esta técnica interpretativa está íntimamente vinculada con el principio pro persona, dirigiendo a los operadores jurídicos para que lleven a cabo una armonización de la norma secundaria con el texto Constitucional y convencional, en función de potenciar los derechos del particular, amén de beneficiar a la sociedad en general.

Al respecto, véase la jurisprudencia 1a./J. 37/2017 (10a.) de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:
INTERPRETACIÓN CONFORME. NATURALEZA Y ALCANCES A LA LUZ DEL PRINCIPIO PRO PERSONA. A juicio de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la supremacía normativa de la Constitución no se manifiesta sólo en su aptitud de servir como parámetro de validez de todas las demás normas jurídicas, sino también en la exigencia de que tales normas, a la hora de ser aplicadas, se interpreten de acuerdo con los preceptos constitucionales; de forma que, en caso de que existan varias posibilidades de interpretación de la norma en cuestión, se elija aquella que mejor se ajuste a lo dispuesto en la Constitución. En otras palabras, esa supremacía intrínseca no sólo opera en el momento de la creación de las normas, cuyo contenido ha de ser

compatible con la Constitución en el momento de su aprobación, sino que se prolonga, ahora como parámetro interpretativo, a la fase de aplicación de esas normas. A su eficacia normativa directa se añade su eficacia como marco de referencia o criterio dominante en la interpretación de las restantes normas. Este principio de interpretación conforme de todas las normas del ordenamiento con la Constitución, reiteradamente utilizado por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, es una consecuencia elemental de la concepción del ordenamiento como una estructura coherente, como una unidad o contexto. Es importante advertir que esta regla interpretativa opera con carácter previo al juicio de invalidez. Es decir, que antes de considerar a una norma jurídica como constitucionalmente inválida, es necesario agotar todas las posibilidades de encontrar en ella un significado que la haga compatible con la Constitución y que le permita, por tanto, subsistir dentro del ordenamiento; de manera que sólo en el caso de que exista una clara incompatibilidad o una contradicción insalvable entre la norma ordinaria y la Constitución, procedería declararla inconstitucional.

Tesis 1a./J. 37/2017 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 42, mayo de 2017, tomo I, p. 239, registro: 2014332, (TMX 1244350).

En esta lógica, el intérprete debe evitar en la medida de lo posible ese desenlace e interpretar las normas de tal modo que la contradicción no se produzca y la norma pueda salvarse. Así el juez ha de procurar, siempre que sea posible, huir del vacío que se produce cuando se niega validez a una norma y, en el caso concreto, de ser posibles varias interpretaciones, debe preferirse aquella que salve la aparente contradicción. Ahora bien, la interpretación de las normas conforme a la Constitución se ha fundamentado tradicionalmente en el principio de conservación de ley, que se asienta a su vez en el principio de seguridad jurídica y en la legitimidad democrática del legislador. En el caso de la ley, fruto de la voluntad de los representantes democráticamente elegidos, el principio general de conservación de las normas se ve reforzado por una más intensa presunción de

validez. Los tribunales, en el marco de sus competencias, sólo pueden declarar la inconstitucionalidad de una ley cuando no resulte posible una interpretación conforme con la Constitución. En cualquier caso, las normas son válidas mientras un tribunal no diga lo contrario.

Asimismo, hoy en día, el principio de interpretación conforme de todas las normas del ordenamiento a la Constitución, se ve reforzado por el principio pro persona, contenido en el artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual obliga a maximizar la interpretación conforme en aquellos escenarios en los cuales, dicha interpretación permita la efectividad de los derechos fundamentales de las personas frente al vacío legislativo que puede provocar una declaración de inconstitucionalidad de la norma.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluyó que este tipo de interpretación se agota mediante tres pasos. (Acuerdo del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, (TMX 311467) fecha 14 de julio de 2011. Instrucción ordenada en resolución del 7 de septiembre de 2010, dictada dentro del expediente “varios” 489/2010.)

CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS. EL MECANISMO RELATIVO DEBE SER ACORDE CON EL MODELO GENERAL DE CONTROL ESTABLECIDO CONSTITUCIONALMENTE, EL CUAL DERIVA DEL ANÁLISIS SISTEMÁTICO DE LOS ARTÍCULOS 1º Y 133 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

a) Interpretación conforme en sentido amplio: Ello significa que los jueces del país, al igual que todas las demás autoridades del Estado mexicano, deben interpretar el orden jurídico a la luz y conforme a los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los cuales el Estado mexicano sea parte, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

b) Interpretación conforme en sentido estricto: Ello significa que cuando hay varias interpretaciones jurídicamente válidas, los jueces deben, partiendo de la presunción de constitucionalidad de las leyes, preferir aquélla que hace a la ley acorde a los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los que el Estado mexicano sea parte, para evitar incidir o vulnerar el contenido esencial de estos derechos.

c) Inaplicación de la ley cuando las alternativas anteriores no son posibles.

Ahora bien, en su núcleo la defensa fiscal federal se trata de contrastar la normatividad con los actos, procedimientos o resoluciones de las autoridades, con el objetivo de localizar discrepancias en su actuación que se revelen como vicios de ilegalidad, inconvencionalidad o inconstitucionalidad.

En ese sentido, es lógico que resulta de suma relevancia, lo que es más del todo indispensable, que el abogado fiscalista conozca todo el marco jurídico aplicable: Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tratados internacionales, leyes, reglamentos, Resolución Miscelánea Fiscal, acuerdos generales y jurisprudencia; aunado, por supuesto, a los diferentes métodos de interpretación de la norma.

Veamos ahora ciertas reglas de interpretación y aplicación que operan en específico para leyes fiscales, que resulta necesario considerar al momento de elaborarse una defensa. Partiremos del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación:

5.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Como se puede observar el primer párrafo (en su última parte) precisa la regla para determinar cuáles son las disposiciones que establecen cargas a los contribuyentes, puntualizando que son aquellas que regulen alguno de los elementos de las contribuciones.

Entendido por 'contribuciones y sus accesorios' en términos del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación:

2.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:
I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.
II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por

recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1º.

Y, por elementos de las contribuciones:

1.- Sujeto: elemento subjetivo de la relación tributaria. Desdobla en dos extremos, activo y pasivo.
a) Sujeto activo: el Estado como ente titular del poder tributario.
b) Sujeto pasivo: personas físicas y morales (públicas y privadas) vinculadas a cumplir con las obligaciones tributarias, sustanciales y formales.

2.- Objeto: materia, acto o hecho gravado (Todo acontecimiento o circunstancia de consecuencias jurídicas o materiales que por ley da origen a la obligación tributaria) por la ley, económicamente valorable (cualitativa y cuantitativamente) y por consecuencia afecta a contribución.

Ejemplos: riqueza, actividades comerciales, bienes inmuebles, activos intangibles.

3.- Base: cantidad que revela la magnitud económica de la materia, acto o hecho gravado por ley, a la cual se aplica la correspondiente tasa o tarifa. Ejemplo: precio bruto de venta de un bien, al que se aplica la tasa del 16% del Impuesto al Valor Agregado.

4.- Tasa o tarifa: porcentaje o monto que incide sobre o en correlación con la base gravable, para así determinar el valor económico final de la contribución a pagar. Ejemplo: tasa del 30% sobre el resultado fiscal, aplicable a personas morales en materia de Impuesto sobre la Renta. [Artículo 9 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (TMX 262158)].

Algunos otros autores, incluso jurisprudencia temática, han identificado al lugar y época de pago también como elementos de las contribuciones, sin embargo, dado que estos no se encuentran incluidos en el primer párrafo del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, desde nuestro punto de vista no debe considerarse que establecen cargas a los contribuyentes las normas que las regulen en forma aislada al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Pues bien, dichos dispositivos que establezcan cargas a los contribuyentes, junto con los que señalan excepciones a las mismas (verbigracia: supuestos de exención o no sujeción), así como los que fijen infracciones y sanciones en materia tributaria, son de aplicación estricta según lo regula la primera parte del párrafo inicial del aludido artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

En relación con la aplicación estricta, el Poder Judicial de la Federación ha señalado que se trata de constreñir los mencionados preceptos única y exclusivamente a casos que coincidan con la específica hipótesis normativa (tanto en el hecho como en el derecho) de suerte que no es posible aplicarlos a supuestos análogos o similares, ni ampliarse o restringirse; lo que, de ninguna manera implica que no puedan interpretarse conforme a los distintos métodos a que antes hicimos estudio. Ya el mismo Poder Judicial de la Federación ha

precisado que para conocer su verdadero objeto, sentido, naturaleza, extremos y efectos, debe acudirse en primer lugar a su literalidad; posteriormente, si por los términos y palabras utilizadas, sean técnicas y necesario acudir a las diversas formas de interpretación de la ley.

(Tesis 2a. /J. 133/2002, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XVI, diciembre de 2002, p. 238, (TMX 130908), de rubro "CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTRAÑAR SU SENTIDO."

Tesis 2a. /J. 26/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXIII, marzo de 2006, p. 270, (TMX 132003). de rubro 'INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES QUE ESTABLECEN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA.').

Dicho de otro modo, una vez fijado el significado de tales normas, ya sea conforme a su literalidad o distintos métodos de interpretación, su aplicación deberá hacerse de forma estricta. El segundo párrafo del repetido artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, regula, por un lado, que para el resto de las disposiciones tributarias puede utilizarse cualquier método de interpretación sin orden alguno, incluso dándoles alcances que su propio texto no contenga gramaticalmente; y, del otro, el sistema de supletoriedad de las leyes impositivas. Supletoriedad que puede darse sólo ante la falta de norma expresa, es decir por la omisión total o el defecto de las leyes tributarias. Esto último, por ejemplo, cuando una disposición se refiera a cierta figura o término contributivo, pero no lo defina o desarrolle, ni se encuentre lo relativo en algún otro cuerpo normativo del tipo impositivo, pudiéndose ocurrir entonces a los preceptos del derecho federal

común; mas, condicionándose su aplicación a que no contraríen la naturaleza del sistema fiscal.

En cuanto a la temporalidad de las disposiciones tributarias, habremos de remitirnos a los dos primeros párrafos del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación:

6.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Determinándose así la aplicación temporal de las leyes fiscales, por una parte, en función de la época de causación de las contribuciones cuando se trate de disposiciones que regulen el fondo y la forma: sujeto, objeto, base, tasa, tarifa, épocas de cumplimiento, cálculo, declaración y entero; así como lo relativo a formatos, reglas y requisitos de contabilidad. Por otra parte, las normas de procedimiento, que rigen las facultades de las autoridades hacendarias (1.- Facultades de gestión: asistencia, control y vigilancia. 2.- Facultades de comprobación: inspección y verificación. 3.- Facultades de recaudación: liquidación, cobro y ejecución), aplicables al momento en que se ejerzan.

Esto es, respecto a la aplicación de las leyes fiscales, dados los efectos del transcurso del tiempo, se deslindan los dispositivos de fondo y forma de los de procedimiento. Regulándose que las contribuciones se generan con base en el agotamiento de las hipótesis normativas (imponibles: jurídicas o de hecho), en vigor durante la época en que ello suceda y que se determinan acorde también con las leyes vigentes al momento en que se causaron (fondo y forma).

Aclarándose puntualmente que serán aplicables al procedimiento aquellas expedidas con posterioridad. Lo que es del todo lógico y congruente, ya que, aunque las obligaciones de los contribuyentes (fondo y forma) se generan según épocas de causación de las contribuciones (períodos y ejercicios fiscales), éstas pueden ser verificadas y cobradas por la autoridad en tiempos distintos (años posteriores), por ende, los dispositivos que regulen su actividad (facultades) deben estar vigentes al momento de su actuación.

Capítulo V.

INDEBIDA LIMITACIÓN DE LA PERICIAL CONTABLE EN LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN (REVISIÓN DE GABINETE Y VISITA DOMICILIARIA)

Iniciaremos nuestro estudio a partir de lo normado en los párrafos primero, segundo y tercero del artículo 1 y en el segundo párrafo del artículo 14, ambos arábigos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

1.- En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

14.- […]
Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Disposiciones que respectivamente tutelan:

• Los derechos humanos, reconocidos tanto en la propia Constitución como en los tratados internacionales de los que México sea parte, las garantías para su protección, así como la interpretación conforme de las normas que los establezcan, favoreciéndose la protección más amplia a las personas; por último, la obligación de toda autoridad de promoverlos, respetarlos, protegerlos, garantizarlos.

• El derecho fundamental de seguridad jurídica del debido proceso, aplicable en su núcleo duro, en lo compatible, con los procedimientos administrativos y fiscales, como se desprende de la jurisprudencia 1a. /J. 11/2014 (10a.): Tesis 1a. /J. 11/2014 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, libro 3, febrero de 2014, tomo I, p. 396, registro 2005716 (TMX 55406).

DERECHO AL DEBIDO PROCESO. SU CONTENIDO.

Dentro de las garantías del debido proceso existe un “núcleo duro”, que debe observarse inexcusablemente en todo procedimiento jurisdiccional, y otro de garantías que son aplicables en los procesos que impliquen un ejercicio de la potestad punitiva del Estado. Así, en cuanto al “núcleo duro”, las garantías del debido proceso que aplican a cualquier procedimiento de naturaleza jurisdiccional son las que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha identificado como formalidades esenciales del procedimiento, cuyo conjunto integra la “garantía de audiencia”, las cuales permiten que los gobernados ejerzan sus defensas antes de que las autoridades modifiquen su esfera jurídica definitivamente. Al respecto, el Tribunal en Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia P./J. 47/95, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, diciembre de 1995, página 133, de rubro: “FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO

PRIVATIVO.”, sostuvo que las formalidades esenciales del procedimiento son: (I) la notificación del inicio del procedimiento; (II) la oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; (III) la oportunidad de alegar; y, (IV) una resolución que dirima las cuestiones debatidas y cuya impugnación ha sido considerada por esta Primera Sala como parte de esta formalidad. Ahora bien, el otro núcleo es identificado comúnmente con el elenco de garantías mínimo que debe tener toda persona cuya esfera jurídica pretenda modificarse mediante la actividad punitiva del Estado, como ocurre, por ejemplo, con el derecho penal, migratorio, fiscal o administrativo, en donde se exigirá que se hagan compatibles las garantías con la materia específica del asunto. Por tanto, dentro de esta categoría de garantías del debido proceso, se identifican dos especies: la primera, que corresponde a todas las personas independientemente de su condición, nacionalidad, género, edad, etcétera, dentro de las que están, por ejemplo, el derecho a contar con un abogado, a no declarar contra sí mismo o a conocer la causa del procedimiento sancionatorio; y la segunda, que es la combinación del elenco mínimo de garantías con el derecho de igualdad ante la ley, y que protege a aquellas personas que pueden encontrarse en una situación de desventaja frente al ordenamiento jurídico, por pertenecer a algún grupo vulnerable, por ejemplo, el derecho a la notificación y asistencia consular, el derecho a contar con un traductor o intérprete, el derecho de las niñas y los niños a que su detención sea notificada a quienes ejerzan su patria potestad y tutela, entre otras de igual naturaleza.

Veamos ahora los artículos 46 fracción IV y 48 fracción VI del Código Fiscal de la Federación:

46.- La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:
[…]
IV. Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga

conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal.

Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señale el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no prueba que éstos se encuentran en poder de una autoridad.
[…]

48.- Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se estará a lo siguiente:
[…]

VI. El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV de este artículo se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en esta última fracción citada.

El contribuyente o el responsable solidario, contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal.

Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o cuando la revisión abarque además de uno o varios ejercicios revisados, fracciones de otro ejercicio, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que los desvirtúe.

El plazo que se señala en el primero y segundo párrafos de esta fracción es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este Código.

Al amparo de los preceptos legales antes referidos, los particulares pueden presentar información y documentación, además de, según nuestra interpretación, la pericial contable, con la finalidad de acreditar en todo extremo el debido cumplimiento de obligaciones respecto a las contribuciones y ejercicio fiscalizado, tanto en forma como de fondo; para así desvirtuar cada uno de los hechos u omisiones que les sean imputados en el procedimiento.

No obstante, nos hemos encontrado con que la autoridad hacendaria, en franca violación a los apuntados preceptos constitucionales y legales, priva a los

contribuyentes de la pericial contable. Simple y sencillamente ignora tan toral prueba de descargo, dejándolos en completo estado de indefensión de frente a la liquidación de un crédito fiscal.

Lo anterior, argumentando:
a) Que dentro de las probanzas que contemplan los artículos 46 fracción IV y 48 fracción VI del Código Fiscal de la Federación, no se encuentra la pericial contable.

b) Que el hecho de que no se prevea la pericial contable en los dispositivos de mérito no deja a los contribuyentes en estado de indefensión, en tanto que tienen la posibilidad de ofrecerla y desahogarla en los medios de defensa a su alcance una vez que les sea liquidado el crédito fiscal, concretamente el Recurso de Revocación y Juicio Contencioso Administrativo Federal.

c) Que el principio pro persona no justifica el alcance que se pretende otorgar a las aludidas disposiciones.

Puntos con los que, lógicamente, se está en desacuerdo, pues son distintos y distantes a una interpretación conforme. Específicamente contraria a lo tutelado en los artículos 1 párrafos primero, segundo y tercero, y el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Es así, porque considerar no admisible la pericial contable limita injustificadamente el derecho a la prueba de los contribuyentes, ya que, por su naturaleza, sentido y alcances, no sólo es pertinente, relevante, idónea y eficaz, sino, en realidad, el único medio probatorio capaz de acreditar el debido cumplimiento de obligaciones fiscales de fondo (objeto central que se pretende).

Lo dicho, dado que la obligación de contribuir al gasto público, estatuida en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos

Mexicanos, normada en sede legal en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, se agota mediante el ejercicio de la autodeterminación de las contribuciones, que se desenvuelve en tres etapas específicas: cálculo, declaración y pago.

Y, es el caso que, si bien es cierto, las etapas de declaración y pago pueden demostrarse con tan solo documentales e información, entre otros: declaraciones provisionales, definitivas, anuales y complementarias, constancias de entero de contribuciones y sus correspondientes acuses de recibo de la autoridad; también lo es que, la primer etapa, es decir, el cálculo, solamente es posible acreditarse con veracidad por medio de la pericial contable, en función de que en esta se explican los procedimientos utilizados por el contribuyente (cálculos) para arribar a las cantidades que declaró y finalmente enteró.

En efecto, si se toma en consideración que la contabilidad es una técnica que sistemática y estructuralmente produce información sobre situaciones económicas identificables y cuantificables de una entidad, el desahogo de la pericial contable resulta indispensable a efecto de resolver cuestiones de tal carácter, sin que exista otra probanza que tenga la capacidad (pertinencia, relevancia, idoneidad y eficacia) para demostrar que el contribuyente se ajustó, en cuanto al fondo, al marco normativo (técnico fiscal) que rija el cálculo del particular tipo de tributo de que se trate.

Extremo que, ni por asomo, logran las documentales como las declaraciones, constancias de pago y acuses de recibo de parte de la autoridad, pues sólo acreditan que se declaró en tiempo y que se enteró cierta cantidad por concepto de contribución, pero de ninguna manera que esta se haya calculado correctamente. Ni tampoco lo consiguen los registros contables, dentro de los cuales se encuentran los libros y papeles de trabajo de los contribuyentes, puesto que, en todo caso, estos prueban que se hicieron los asientos respectivos y que se plasmó cierta información en los mismos, pero nada más, ni siquiera su

veracidad. Mucho menos los comprobantes fiscales, ni documentos corporativos y soportes (contratos, actas constitutivas, entregables en general) que solamente pueden sustentar materialidad de actos, ingresos, gastos, deducibilidad, etcétera.

Luego, es evidente que a través de la pericial contable se estará en posibilidad de acreditar un debido cumplimiento de obligaciones tributarias en cuanto al fondo, revelándose decisiva en el procedimiento de fiscalización dada su incidencia lógica, material y jurídica; por lo que, limitarla, sin lugar a ninguna duda, transgrede derechos de los contribuyentes.

Así las cosas, las fracciones a estudio, en las partes específicas que norman: “el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, […]” y “El contribuyente […], para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, […]”; deben entenderse como un catálogo enunciativo, mas no limitativo sobre los medios probatorios con que cuentan los particulares, y que pueden ofrecer a favor de su causa.

Sin que obste a lo anterior el argumento que intenta justificar la privación del derecho a ofrecer y desahogar una pericial contable dentro del procedimiento, porque posteriormente se pueda hacer en medios de defensa, ya que ello ciertamente resulta en agravio del contribuyente en función de que en la etapa de verificación se puede llegar a una composición no contenciosa con la autoridad, es decir, la probanza en sí pudiera ser suficiente para que ni siquiera se emita una resolución definitiva en su perjuicio.

En cambio, en medios de defensa ya se está inmerso en otra etapa completamente diferente, de disenso absoluto ante la existencia de un crédito fiscal y sus accesorios (multas y recargos) liquidados por el sujeto activo (autoridad) en contra del sujeto pasivo (contribuyente), quien, ante el choque

directo con la pretensión de la hacendaria optó por ejercer su legítimo derecho de defensa, tutelado en el artículo 17 de la Constitución de la Política de los Estados Unidos Mexicanos, donde, por supuesto, podrá alegar y probar a su favor.

Quedando en claro que son etapas distintas (procedimiento administrativo y litigio) y por axioma lo son las cargas, consecuencias jurídicas y materiales que cada una conlleva para los contribuyentes y el propio Estado, sin que el derecho a la prueba en la primera pueda ni deba limitarse por el de la segunda.

Por ende, se concluye que efectivamente se violenta el derecho a probar pues lo legal y constitucional es que la autoridad hacendaria se pronuncie sobre la pericial contable, admitiéndola y valorándola con antelación a que finalice la fiscalización.

Derecho que muy por el contrario a lo sostenido por las autoridades, atendiendo al método de interpretación conforme y principio pro homine del marco positivo mexicano, de ninguna manera debe de verse limitado, sino ampliado al máximo beneficio posible.

Véanse:
1. Tesis: 1a./J. 37/2017 (10a.).2 rubro: “INTERPRETACIÓN CONFORME. NATURALEZA Y ALCANCES A LA LUZ DEL PRINCIPIO PRO PERSONA”.

2. Tesis 1a. /J. 107/2012 (10a.) 3, de rubro: “PRINCIPIO PRO PERSONA. CRITERIO DE SELECCIÓN DE LA NORMA DE DERECHO FUNDAMENTAL APLICABLE”.

Son coincidentes con nuestros argumentos los de la contradicción de tesis 288/2018 del índice de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resuelta el 28 de noviembre de 2018, que tuvo por objeto analizar: “si el principio de litis abierta a que se refiere el artículo 1, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, conlleva la posibilidad de analizar y

valorar en el Juicio Contencioso Administrativo la prueba pericial contable, si ésta no se ofreció en el recurso de revocación".

Contradicción en la que, a párrafos 29 y 30 de la ejecutoria, se puntualiza:

29. Como se observa, la contradicción de tesis que nos ocupa resulta improcedente, debido a que el problema que la originó ya fue resuelto por esta Segunda Sala, en el sentido de que el principio de litis abierta que rige el juicio contencioso administrativo no implica para el actor una nueva oportunidad de ofrecer las pruebas que, conforme a la ley, debió exhibir en el recurso administrativo procedente estando en posibilidad legal de hacerlo, en el caso, la prueba pericial en el recurso de revocación.

30. No obstante lo anterior, este Alto Tribunal estima necesario precisar que, a efecto de generar seguridad jurídica a los gobernados respecto del alcance del criterio adoptado por esta Segunda Sala en la tesis jurisprudencial 2a./J. 73/2013 (10a.) antes referida, el principio de litis abierta en materia administrativa no permite el desahogo de pruebas en la instancia judicial que no hayan sido desahogadas en el procedimiento administrativo de origen o en el recurso administrativo respectivo, estando en posibilidad legal de hacerlo, sin excepción alguna.

En contraste, y a modo evidenciar todavía más el punto nos remitimos al artículo 53-B fracciones II y III del Código Fiscal de la Federación, en vinculación con el artículo 62 de su reglamento:

Código Fiscal de la Federación.
53-B.- Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 42, fracción IX de este Código, las revisiones electrónicas se realizarán conforme a lo siguiente:
[...]

II. En la resolución provisional se le requerirá al contribuyente, responsable solidario o tercero, para que en un plazo de quince días siguientes a la notificación de la citada resolución, manifieste lo que a su derecho convenga y proporcione la información y documentación, tendiente a desvirtuar las irregularidades o acreditar el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la resolución provisional.

En caso de que el contribuyente acepte los hechos e irregularidades contenidos en la resolución provisional y el oficio de preliquidación, podrá optar por corregir su situación fiscal dentro del plazo señalado en el párrafo que antecede, mediante el pago total de las contribuciones y aprovechamientos omitidos, junto con sus accesorios, en los términos contenidos en el oficio de preliquidación, en cuyo caso, gozará del beneficio de pagar una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.

III. Una vez recibidas y analizadas las pruebas aportadas por el contribuyente, dentro de los diez días siguientes a aquél en que venza el plazo previsto en la fracción II de este artículo, si la autoridad fiscal identifica elementos adicionales que deban ser verificados, podrá actuar indistintamente conforme a cualquiera de los siguientes procedimientos:

a) Efectuará un segundo requerimiento al contribuyente, el cual deberá ser atendido dentro del plazo de diez días siguientes a partir de la notificación del segundo requerimiento.

b) Solicitará información y documentación de un tercero, situación que deberá notificársele al contribuyente dentro de los diez días siguientes a la solicitud de la información.

El tercero deberá atender la solicitud dentro de los diez días siguientes a la notificación del requerimiento; la información y documentación que aporte el tercero deberá darse a conocer al contribuyente dentro de los diez días siguientes a aquel en que el tercero la haya aportado; para lo cual el contribuyente contará

con un plazo de diez días contados a partir de que le sea notificada la información adicional del tercero para manifestar lo que a su derecho convenga. Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

62.- Para los efectos del artículo 53-b, primer párrafo, fracción III, segundo párrafo del código, el desahogo de pruebas periciales que se hayan ofrecido dentro del plazo de quince días a que se refiere la fracción II de dicho artículo, se deberá realizar dentro de los veinte días siguientes a su ofrecimiento.

De los que desprende claramente que, en la revisión electrónica, ubicada en el mismo marco legal de las facultades de comprobación que la revisión de gabinete y visita domiciliaria, sí se permite el ofrecimiento y desahogo de la pericial contable, dado que, como ya se vio, ciertamente resulta el medio idóneo para acreditar el cumplimiento de obligaciones fiscales de fondo. Luego, aplica el principio: Ubi eadem est ratio, idem jus (A igual razón, igual derecho).

(Código Fiscal de la Federación, artículo 42. "Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:
[…]
II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.
III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

[…]

IX. Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.”)

Capítulo VI.
EL SILENCIO FISCAL

El artículo 8 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos tutela lo siguiente:

Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.

Imponiéndose así desde el constituyente de 1917 una obligación para el Estado de responder en breve término a toda solicitud, consulta o instancia que se le presente.

Obligación que, por mera simetría jurídica, se revela a su vez como un derecho del que gozan todas las personas, conocido como ‘derecho de petición’. Mismo que, de observarse las formalidades constitucional y legalmente requeridas, no puede ser privado ni limitado por motivo alguno, salvo algunas contadas excepciones; sobre las que el propio precepto nos proporciona un ejemplo: materia política, exclusiva de los ciudadanos de la República.

Veamos ahora los dispositivos secundarios que recogen dicho derecho en materia fiscal:
Código Fiscal de la Federación.

37.- Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

El plazo para resolver las consultas a que hace referencia el artículo 34-A será de ocho meses. Cuando se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido.

131.- La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado.

El recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado.

Disposiciones que contemplan las figuras de la ‘resolución negativa ficta’ y ‘resolución de presunta confirmación de acto impugnado’, que existen en aras de una verdadera justicia fiscal dado que en resguardo de la seguridad jurídica del peticionario, consultante o recurrente, que de otra suerte se viera compelido a esperar respuesta por tiempo indefinido, se imprimió a la autoridad hacendaria la obligación de pronunciarse en forma expresa en plazos máximos y perentorios de tres y ocho meses naturales; transcurridos los cuales nace para aquel un derecho potestativo de esgrimir un medio de defensa en contra de las ficciones legales en comento o en su defecto seguir esperando a que se le notifique lo conducente.

En ese sentido, agotados los tiempos se configuran en sus términos las hipótesis de resolución negativa ficta y resolución de presunta confirmación de acto impugnado y, de ser el caso, que el particular opte por accionar (presentar

defensa) en ese momento nace, y por consecuencia habrá de implementarse y agotarse un procedimiento jurisdiccional que vincula y constriñe a las partes, tanto actora como demandada (autoridad omisa).

Así lo norma la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, muy particularmente en sus artículos 15 fracción IV, 17 fracción I y 22 segundo párrafo:

15.- El demandante deberá adjuntar a su demanda:
[…]
IV. En el supuesto de que se impugne una resolución negativa ficta, deberá acompañar una copia en la que obre el sello de recepción de la instancia no resuelta expresamente por la autoridad.
[…]
17.- Se podrá ampliar la demanda, dentro de los diez días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del acuerdo que admita su contestación, en los casos siguientes:
I. Cuando se impugne una negativa ficta.
[…]
22.- [...]
En caso de resolución negativa ficta, la autoridad demandada o la facultada para contestar la demanda, expresará los hechos y el derecho en que se apoya la misma.
[…]
Numerales que, en estricta lógica procesal tutelan, por un lado, la obligación de la autoridad a contestar demanda expresando las consideraciones materiales y jurídicas (de hecho y de derecho) que den sustento a la resolución negativa ficta o resolución de presunta confirmación de acto impugnado; a su vez, el derecho de la parte actora a ampliar su demanda manifestando lo que a sus intereses convenga en torno a lo que le sea planteado.

Ahora bien, aunque el silenció de la autoridad no se ve sancionado por ley, en el supuesto de que el particular ejerza su derecho a controvertirla se compele a aquella a responder dentro del procedimiento jurisdiccional instaurado en su contra (lógicamente bajo las reglas que este prevé) exclusivamente en cuanto al fondo del asunto, expresando pues las consideraciones que den sustento a la resolución ficta, sin que le sea posible formular argumentos de mera forma y/o procesales, so pena de una declaratoria de nulidad en su perjuicio.

Es así, virtud de que uno de los extremos o propósito esencial de la configuración de tales figuras se concreta en la determinación de la litis sobre la que versará el juicio respectivo, del que habrá de conocer el Tribunal Federal de Justicia Administrativa; la cual no puede referirse más que a la materia en fondo de la solicitud, consulta o instancia del particular, negada en ficción jurídica.

Esto con el objeto y fin último de garantizar al justiciable una definición respecto de su pretensión y, por axioma, una administración de justicia eficaz a pesar del silencio de la autoridad hacendaria.

De interés:

1. Tesis: 2a./J. 166/2006.1 Rubro: “NEGATIVA FICTA. LA AUTORIDAD, AL CONTESTAR LA DEMANDA DE NULIDAD, NO PUEDE PLANTEAR ASPECTOS PROCESALES PARA SUSTENTAR SU RESOLUCIÓN”.
Tesis 2a./J. 166/2006 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXIV, diciembre de 2006, p. 203, registro 173737. (TMX 45731).

2. Tesis: 2a./J. 165/2006.2 Rubro: “NEGATIVA FICTA. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA NO PUEDE APOYARSE EN CAUSAS DE IMPROCEDENCIA PARA RESOLVERLA”.
Tesis 2a./J. 165/2006 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXIV, diciembre de 2006, p. 202, registro 173738. (TMX 132236).

3. Tesis I.20o.A.39 A (10a.).3 Rubro: “NEGATIVA FICTA. ANTE SU CONFIGURACIÓN, PRECLUYE EL DERECHO DE LA AUTORIDAD PARA FUNDAR SU RESOLUCIÓN EXPRESA EN SITUACIONES PROCESALES QUE IMPIDEN EL CONOCIMIENTO DE FONDO O PARA DESECHAR LA INSTANCIA O EL RECURSO POR ESAS U OTRAS CUESTIONES FORMALES QUE NO SUSTENTÓ EN EL PLAZO MARCADO POR LA LEY”.

Tesis I.20o.A.39 A (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Décima Época. libro 73, diciembre de 2019, tomo II, p. 1125, registro 2021296. (TMX 1596081).

Capítulo VII.
LA RAZÓN DE NEGOCIOS, UN COMPONENTE ILEGAL EN LA DETERMINACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES

El artículo 51 antepenúltimo párrafo de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo establece que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa podrá hacer valer de oficio, por ser una cuestión de orden público, la incompetencia de la autoridad para emitir la resolución impugnada u ordenar o tramitar el procedimiento del que ésta derive.

Hipótesis que indudablemente proviene del mandato contenido en el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

De donde desprende la competencia como uno de los elementos del acto administrativo, misma que se revela en las atribuciones conferidas a la autoridad por la normatividad aplicable.

Ahora bien, la reforma fiscal en vigor a partir del 1 de enero de 2020 trajo consigo una serie de novedades de gran relevancia.

Una de ellas es el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación que norma por vez primera la facultad y, el procedimiento, virtud de los cuales la autoridad hacendaria puede determinar presuntivamente que los actos de los contribuyentes carecen de razón de negocios.

Literal:

5.-A. Los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

En el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal podrá presumir que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del contribuyente conocidos al amparo de dichas facultades, así como de la valoración de los elementos, la información y documentación obtenidos durante las mismas. No obstante lo anterior, dicha autoridad fiscal no podrá desconocer para efectos fiscales los actos jurídicos referidos, sin que antes se dé a conocer dicha situación en la última acta parcial a que se refiere la fracción IV, del artículo 46 de este Código, en el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 de este Código o en la resolución provisional a que se refiere la fracción II el artículo 53-B de este Código, y hayan transcurrido los plazos a que se refieren los artículos anteriores, para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga y aporte la información y documentación tendiente a desvirtuar la referida presunción.

Antes de la emisión de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución provisional a que hace referencia el párrafo anterior, la autoridad fiscal deberá someter el caso a un órgano colegiado integrado por funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria, y obtener una opinión favorable para la aplicación de este artículo. En caso de no recibir la opinión del órgano colegiado dentro del plazo de dos meses contados a partir de la presentación del caso por parte de la autoridad fiscal, se entenderá realizada en sentido negativo. Las disposiciones relativas al referido órgano colegiado se darán a conocer mediante reglas de carácter general que a su efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

La autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal. Adicionalmente, la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.

Se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.

Se considera que existe un beneficio económico razonablemente esperado, cuando las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado, entre otros casos. Para cuantificar el beneficio económico razonablemente esperado, se considerará la información contemporánea relacionada a la operación objeto de análisis, incluyendo el beneficio económico proyectado, en la medida en que dicha información esté soportada y sea razonable. Para efectos de este artículo, el beneficio fiscal no se considerará como parte del beneficio económico razonablemente esperado.

La expresión razón de negocios será aplicable con independencia de las leyes que regulen el beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente. Los efectos fiscales generados en términos del presente artículo en ningún caso generarán consecuencias en materia penal.

Por otro lado, el día 29 de abril de 2020 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el ‘ACUERDO por el que se delegan diversas facultades a los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria’. A continuación, se transcribe en lo que interesa:

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos. HACIENDA. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Servicio de Administración Tributaria.
Raquel Buenrostro Sánchez, Jefa del Servicio de Administración Tributaria, con fundamento en lo dispuesto por los artículos 1, 2, 7, fracción XVIII, 8, fracción II y 14 fracciones I, II y IX de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 1, 8, fracción XVII y 10 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, y CONSIDERANDO Que el ejercicio de las atribuciones del Servicio de Administración Tributaria corresponde originalmente a su titular quien, a efecto de lograr mayor eficacia en la aplicación de las disposiciones fiscales y aduaneras, así como para mejorar la eficiencia en el desarrollo de las funciones encomendadas a dicho órgano administrativo desconcentrado, tiene competencia para delegar en los servidores públicos que forman parte del mismo, las facultades previstas en el Reglamento Interior correspondiente y en otros ordenamientos.

Que en virtud de las reformas a diversas disposiciones fiscales y aduaneras, y con el objeto de facilitar el cumplimiento de los objetivos de este órgano administrativo desconcentrado, resulta indispensable delegar facultades en los servidores públicos de las unidades administrativas adscritas al Servicio de Administración Tributaria, por lo que he tenido a bien expedir el siguiente:

ACUERDO POR EL QUE SE DELEGAN DIVERSAS FACULTADES A LOS SERVIDORES PÚBLICOS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
[…]
Artículo Tercero. Se delega en el Administrador General de Auditoría Fiscal Federal; en los administradores centrales de Operación de la Fiscalización

Nacional, de Análisis Técnico Fiscal, de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal, de Verificación y Evaluación de Entidades Federativas en Materia de Coordinación Fiscal, de Fiscalización Estratégica y de Devoluciones y Compensaciones, así como en los coordinadores y administradores que de ellos dependan y en los administradores desconcentrados de Auditoría Fiscal, todos de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, las facultades que se indican:

I. Llevar a cabo, en el ejercicio de sus facultades, todos los actos y procedimientos previstos en el artículo 5.-A del Código Fiscal de la Federación.

Artículo Cuarto. Se delega en los servidores públicos de la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior, las facultades que se indican:

I. En el Administrador General de Auditoría de Comercio Exterior; en los administradores centrales de Investigación y Análisis de Comercio Exterior, de Operaciones Especiales de Comercio Exterior, de Auditoría de Operaciones de Comercio Exterior, de Certificación y Asuntos Internacionales de Auditoría de Comercio Exterior y de Coordinación Estratégica de Auditoría de Comercio Exterior, así como en los administradores que de ellos dependan y en los administradores desconcentrados de Auditoría de Comercio Exterior:

a) Llevar a cabo, en el ejercicio de sus facultades, todos los actos y procedimientos previstos en el artículo 5.-A del Código Fiscal de la Federación.

Artículo Quinto. Se delega en los servidores públicos de la Administración General de Grandes Contribuyentes, las facultades que se indican:

I. En el Administrador General de Grandes Contribuyentes; en los administradores centrales de Fiscalización al Sector Financiero, de Fiscalización a Grupos de Sociedades, de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos, de Fiscalización

Internacional, de Fiscalización de Precios de Transferencia, así como, en los administradores y subadministradores que de ellos dependan:

a) Llevar a cabo, en el ejercicio de sus facultades, todos los actos y procedimientos previstos en el artículo 5.-A del Código Fiscal de la Federación.

Artículo Sexto. Se delega en los servidores públicos de la Administración General de Hidrocarburos las facultades que se indican:

I. En el Administrador General de Hidrocarburos:
a) Llevar a cabo, en el ejercicio de sus facultades, todos los actos y procedimientos previstos en el artículo 5.-A del Código Fiscal de la Federación.

II. En los administradores centrales de Verificación de Hidrocarburos y de Fiscalización de Hidrocarburos, así como en los administradores y subadministradores que de ellos dependan, las previstas en los incisos a), b), c), d), e), f), g) y h) de la fracción I del presente artículo;

TRANSITORIO ÚNICO. El presente Acuerdo entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Atentamente
Ciudad de México, 22 de abril de 2020.- La Jefa del Servicio de Administración Tributaria, Raquel Buenrostro Sánchez. Rúbrica

Así las cosas, dado que el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria data del año 2015, sin que desde entonces hubiere sido objeto de actualización, resulta por demás evidente que la Jefa del Servicio de Administración Tributaria sencillamente no cuenta con facultades correlativas a las reformas fiscales 2020. Y, por axioma, ninguno de los funcionarios integrantes de dicha autoridad hacendaria, pues no es posible delegar lo que no se tiene.

Aunque de hace algunos años, pero sin duda ilustrativa la tesis III-PS-I-911:

ACUERDO DELEGATORIO. SU NATURALEZA. El artículo 16 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal faculta a los Titulares de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos para delegar el trámite y resolución de los asuntos de su competencia en los funcionarios creados a través de su reglamento y otras leyes, lo que significa que mediante un acuerdo delegatorio el Titular de la Dependencia puede asignar funciones a órganos que integran la estructura de la Administración Pública Federal, pero será necesario que dichos órganos ya hayan sido creados, a través de una ley o reglamento. De ello se colige que la razón de ser de un acuerdo delegatorio es distribuir funciones (competencia), no la de crear órganos de autoridad.

Tesis III-PS-I-91. R.T.F.F. Tercera época. Año XI. No. 123. Marzo 1998. p. 8. Recurso de Apelación No. 100(A)-I-1372/96/414/96.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 26 de junio de 1997, por unanimidad de 4 votos.- Magistrado Ponente: Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez.- Secretaria: Lic. Guadalupe Camacho Serrano.

(Tesis aprobada en sesión del 2 de octubre de 1997) Concretamente, en lo que nos atañe, no hay facultades para determinar que las operaciones de los contribuyentes: “carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del contribuyente conocidos al amparo de dichas facultades, así como de la valoración de los elementos, la información y documentación obtenidos durante las mismas.”; derivado de que: “[...] el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal”; ni tampoco de que: “[…] una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso”.

Luego, hasta en tanto no se den las adecuaciones conducentes al reglamento interior de mérito, el Servicio de Administración Tributaria no poseerá facultades para liquidar créditos fiscales con base en el componente de la razón de negocios.

Por lo que, de proceder así, resultarán ilegales todas sus resoluciones. Ilegalidad que, incluso es factible denunciarla en juicios que se encuentren tramitándose ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, puesto que si bien es cierto por regla general no es válido introducir elementos a la litis no planteados de origen en la demanda o sus ampliaciones, también lo es que existen excepciones, una de ellas que configura en torno a denuncias de vicios de incompetencia de la autoridad hacendaria, junto con las de indebida fundamentación de facultades.

Es así por cuanto que ambos tópicos, como se vio al inicio, son cuestión de orden público, por consecuencia de valoración preferente y obligatoria para los magistrados del tribunal; que, de oficio deben entrar a su estudio, con mayor razón si le es destacado por el justiciable.

Enseguida jurisprudencia 2a. /J. 21/2013 (10a.) [Tesis 2a. /J. 21/2013 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época Libro XIX, abril de 2013, tomo 2, p. 1133, registro 2003214. (TMX 98426)], que da total razón a lo que sostenemos:

ALEGATOS. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA ESTÁ OBLIGADO A ESTUDIAR LOS ARGUMENTOS RELATIVOS A LA INCOMPETENCIA DE LA AUTORIDAD DEMANDADA, CUANDO ESA CUESTIÓN SE PLANTEA INCLUSO EN AQUÉLLOS. Los planteamientos dirigidos a hacer valer la incompetencia de la autoridad emisora del acto impugnado en el juicio contencioso administrativo o la indebida fundamentación de su competencia para emitirlo, por comprender una temática de estudio preferente, obligatorio y de orden público, pueden realizarse en la demanda o en su ampliación pero, de argumentarse en los alegatos, tales

temáticas no pierden su carácter de estudio obligatorio, pues la intención de exponer los argumentos relativos a la competencia implica atraer la atención de la sala fiscal a un tópico que, de cualquier forma, habrá de estudiarse en la sentencia; esto, sin perjuicio de que si oficiosamente advierte que la autoridad es incompetente, pueda declarar la nulidad del acto impugnado, conforme a la facultad prevista en el artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.
Contradicción de tesis 397/2012.

También resulta de interés:

Tesis 2a./J. 218/2007. [Tesis 2a./J. 218/2007. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXVI, diciembre de 2007, p. 154, registro 170827. (TMX 50109)], Rubro: “COMPETENCIA. SU ESTUDIO OFICIOSO RESPECTO DE LA AUTORIDAD DEMANDADA EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, DEBE SER ANALIZADA POR LAS SALAS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA”.

BIBLIOGRAFÍA Y FUENTES

Abbagnano, Incola: Diccionario de filosofía. Fondo de la Cultura Económica. Ciudad de México, 1998. Ambrosio, Michel, Derecho Penal Fiscal, México, Porrúa, 3ª edición, 2017.

Aristóteles: Tratados de lógica. Porrúa, México, 1993.

Bajo Fernández, Miguel, Bernardo José Feijoo Sánchez y Carlos Gómez-Jara Díez, Tratado de responsabilidad penal de las personas jurídicas, Civitas-Thomson Reuters, Lima, 2ª edición, 2016.

Ballesteros, Julio, Delincuencia empresarial, derechos humanos y seguridad humana: reflexiones desde el Derecho penal económico y de la empresa, en Criminalia, México, Año LXXVI-1, Abril 2019.

Bielsa, Rafael: Los conceptos jurídicos y su terminología.

Depalma, 3ª edición. Buenos Aires, 1993.

Cisneros Farías, Germán: La interpretación de la ley. Trillas, 3ª edición, México, 2000.

Dehesa Dávila, Gerardo: Introducción a la retórica y a la argumentación. Suprema Corte de Justicia de la Nación. México, 2004.

Descartes, René: 'Reglas para la dirección del espíritu´. Secretaría de Educación Pública, México, 1986.

Diccionario Jurídico UNAM, Tomo III, Porrúa, México, 1989.

Du Pasquier, Claude: Introducción al derecho.

Jurídica Portocarrero SRL, 5ª edición. Lima, 1994.

Esquerra, Sergio: Defensa fiscal. Juicio contencioso administrativo federal. Teoría y práctica. Tirant Lo Blanch, México, 2020.

Esquerra, Sergio y Gómez Ruiz, Marvin Alfredo: El juicio fiscal federal'. Sista, México, 2008.

_____: Defensa fiscal de vanguardia. ISEF, México, 2011.

_____: Defensa fiscal, impugnación de avanzada en juicios de nulidad. Estrategia Tributaria. México, 2014.

Guastini, Ricardo: Estudios sobre la interpretación jurídica, UNAM. México, 1999.

Jakobs, Günther, "Criminalización en el estadio previo a la lesión de un bien jurídico.", en Estudios de Derecho Penal, Ediciones de la Universidad Autónoma de Madrid y Civitas, Madrid, 1997.

_____, "Derecho penal del ciudadano y derecho penal del enemigo." en Jakobs Günther/ Cancio Meliá, Manuel, Derecho penal del enemigo, Thomson-Civitas, Madrid, 2003.

Kaye, Dionisio, Derecho procesal fiscal Themis, México, 2000.

Ontiveros Alonso, Miguel, Derecho Penal. Parte General, INACIPE-UBIJUS-Alexander Von Humboldt Stiftung, México, 2017.

_____, “Compliance, empresa y sistema penal”, en Revista Mexicana de Ciencias Penales, Número 1, México, Julio-Septiembre de 2017.

_____ “¿Para qué sirve el compliance en materia penal? (A propósito del código nacional de procedimientos penales)” en El Código Nacional de Procedimientos Penales. Estudios, Sergio García Ramírez y Olga Islas de González Mariscal (coords.), IIJ-UNAM, México, 2015.

Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Varios tomos. Ciudad de México.

Rodríguez-Bereijo León, La prueba en Derecho Tributario, Thomson-Aranzadi, España, 2007.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Varios tomos. Ciudad de México.

Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. (España) Sentencia No: 154/2016. Fecha Sentencia: 29/02/2016. Ponente Excmo. Sr. D. José Manuel Maza Martín.

Wróblewski, Jerzy, Sentido y hechos en el derecho, Fontamara, México, 2001.

Documentos electrónicos:
Requena, Carlos, “La prevención delictiva. Un deber empresarial”. Revista Forbes. Disponible en línea: https://www.forbes.com.mx/politica-interna-de-prevencion-delictivadeber-empresarial-en-mexico/Rotsch, Thomas, “Criminal compliance” en InDret.

Revista para el análisis del derecho, 2012. Disponible en línea: www.indret.com/pdf/876a.pdf